

# FISCALIDAD DE LOS SOCIOS Y ADMINISTRADORES

# PASO A PASO

Todas las claves sobre la fiscalidad de las retribuciones de socios  
y administradores

Coordinador de la obra  
ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ

1.ª EDICIÓN 2022







## eBook gratuito en COLEX Online

- Acceda a la página web de la editorial **www.colex.es**
  
- Identifíquese con su usuario y contraseña. En caso de no disponer de una cuenta regístrese.
  
- Acceda en el menú de usuario a la pestaña “Activar mis códigos” e introduzca el que aparece a continuación:

RASCAR PARA VISUALIZAR EL CÓDIGO

- Una vez se valide el código, aparecerá una ventana de confirmación y su eBook estará disponible en la pestaña “Mis libros” en el menú de usuario

No se admitirá la devolución si el código promocional ha sido manipulado y/o utilizado.



**¡Gracias por confiar en Colex!**

La obra que acaba de adquirir incluye de forma gratuita la versión electrónica. Acceda a nuestra página web para aprovechar todas las funcionalidades de las que dispone en nuestro lector.

## Funcionalidades eBook



**Acceso desde cualquier dispositivo**



**Idéntica visualización a la edición de papel**



**Navegación intuitiva**



**Tamaño del texto adaptable**

Puede descargar la APP “Editorial Colex” para acceder a sus libros y a todos los códigos básicos actualizados.



Síguenos en:



# **FISCALIDAD DE LOS SOCIOS Y ADMINISTRADORES**



# **FISCALIDAD DE LOS SOCIOS Y ADMINISTRADORES**

Todas las claves sobre la fiscalidad de las retribuciones de socios y administradores

**1.ª EDICIÓN 2022**

**Obra realizada por el Departamento de  
Documentación de Iberley**

**Coordinador**

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

**COLEX 2022**

Copyright © 2022

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos ([www.cedro.org](http://www.cedro.org)) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados. No obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex S.L. habilitará a través de la web [www.colex.es](http://www.colex.es) un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial, así como a las actualizaciones de los textos legislativos mientras que la edición adquirida esté a la venta y no exista una posterior.

© Editorial Colex, S.L.  
Calle Costa Rica, número 5, 3.º B (local comercial)  
A Coruña, 15004, A Coruña (Galicia)  
[info@colex.es](mailto:info@colex.es)  
[www.colex.es](http://www.colex.es)

I.S.B.N.: 978-84-1359-528-3  
Depósito legal: C 762-2022

# SUMARIO

## **INTRODUCCIÓN: CONSIDERACIONES PREVIAS A LA RETRIBUCIÓN, COTIZACIÓN Y FISCALIDAD DE LOS ADMINISTRADORES Y SOCIOS . . . 9**

<b>1. LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES NO COTIZADAS: ASPECTOS MERCANTILES MÁS RELEVANTES . . . . .</b>	<b>13</b>
1.1. Los órganos de gobierno . . . . .	13
1.1.1. Órganos unipersonales. . . . .	19
1.1.2. Órganos colegiados . . . . .	21
1.1.3. Naturaleza del cargo . . . . .	24
1.2. El consejo de administración . . . . .	28
1.3. La retribución del administrador. . . . .	31
<b>2. LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES NO COTIZADAS: ASPECTOS LABORALES MÁS RELEVANTES . . . . .</b>	<b>43</b>
2.1. Relación entre administrador y sociedad: análisis de su naturaleza . . . . .	44
2.2. Los administradores y el Estatuto de los Trabajadores . . . . .	53
2.3. Los administradores y su régimen de Seguridad Social . . . . .	55
<b>3. LOS SOCIOS DE SOCIEDADES NO COTIZADAS: ASPECTOS LABORALES MÁS RELEVANTES . . . . .</b>	<b>59</b>
3.1. Los socios y su régimen de Seguridad Social. . . . .	60
3.2. Los familiares de los socios. Régimen laboral y de la Seguridad Social . . . . .	64
<b>4. FISCALIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES NO COTIZADAS POR SU FUNCIÓN «COMO TAL» (SIN PERJUICIO DE SU CONDICIÓN O NO DE SOCIO) . . . . .</b>	<b>69</b>
4.1. Concurrencia de diferentes prestaciones de servicios realizadas por el administrador en favor de la sociedad. . . . .	70
4.2. El administrador con cargo retribuido. Su fiscalidad en el ámbito del IRPF . . . . .	75
4.3. El administrador sin cargo retribuido. Su fiscalidad en el ámbito del IRPF . . . . .	79
4.4. Cuestiones comunes en el ámbito del IRPF: la percepción de rentas en especie, dietas y la indemnización por extinción de la relación mercantil . . . . .	80
4.5. La retribución del administrador en el ámbito del IS. . . . .	89
4.6. La retribución del administrador en el ámbito del IVA . . . . .	96

<b>5. FISCALIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS SOCIOS DE SOCIEDADES NO COTIZADAS POR FUNCIONES DISTINTAS AL CARGO DE ADMINISTRADOR (SIN PERJUICIO DE SU CONDICIÓN O NO DE ADMINISTRADORES)</b> . . . . .	99
5.1. Fiscalidad en el ámbito del IRPF. La retribución por servicios prestados «en» la sociedad . . . . .	100
5.2. Fiscalidad en el ámbito del IRPF. La retribución por servicios prestados «para» la sociedad . . . . .	107
5.3. Cuestiones comunes al IRPF de socios trabajadores y profesionales . . . . .	110
5.3.1. Los autónomos . . . . .	111
5.3.2. La percepción de rentas en especie por los socios . . . . .	114
5.3.3. La percepción de dietas por los socios. . . . .	121
5.3.4. La posible existencia de una operación vinculada . . . . .	129
5.3.5. La extinción de la relación entre socio y sociedad . . . . .	135
<b>6. FISCALIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS SOCIOS PROFESIONALES EN SOCIEDADES NO COTIZADAS POR FUNCIONES DISTINTAS AL CARGO DE ADMINISTRADOR</b> . . . . .	147
6.1. Fiscalidad en el ámbito del IRPF. La retribución por servicios prestados «en» la sociedad. Su singularidad con relación a los socios «no profesionales» . . . . .	149
6.2. Fiscalidad en el ámbito del IRPF. La retribución por servicios prestados «para» la sociedad. Su singularidad con relación a los socios «no profesionales» . . . . .	158
<b>7. ASPECTOS COMUNES EN LA FISCALIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS SOCIOS EN IVA, IS E ISD</b> . . . . .	163
7.1. Fiscalidad en el ámbito del IVA . . . . .	163
7.2. Fiscalidad en el ámbito del IS . . . . .	170
7.3. Fiscalidad en el ámbito del ISD por la titularidad de acciones y/o participaciones en sociedades. . . . .	172
<b>8. ASPECTOS CONTABLES DE LA RETRIBUCIÓN DE SOCIOS Y ADMINISTRADORES</b> . . . . .	183
8.1. Retribución por la prestación de servicios «en» la sociedad por parte del socio . . . . .	184
8.2. Retribución por la prestación de servicios «para» la sociedad por parte del socio . . . . .	185
8.3. Retribución por la condición de administrador (sin perjuicio de la condición o no de socio) . . . . .	187
8.4. Retribución por la prestación de servicios «en» y «para» la sociedad por parte del socio profesional (con y sin IVA). . . . .	189

# **INTRODUCCIÓN: CONSIDERACIONES PREVIAS A LA RETRIBUCIÓN, COTIZACIÓN Y FISCALIDAD DE LOS ADMINISTRADORES Y SOCIOS**

Antes de comenzar con el desarrollo de la presente obra, se hace necesario hacer una serie de aclaraciones. Por un lado, sobre cuál es el fin que se pretende alcanzar con este análisis y, por otro, de una serie de cuestiones de técnica legislativa que nos permitirán comprender de manera sencilla algo tan complejo como es la retribución, cotización y fiscalidad de los administradores y socios de las sociedades mercantiles.

## **El centro del debate: las sociedades no cotizadas y las personas físicas**

En primer lugar, debemos realizar una limitación al análisis que va a realizarse y debemos tratar, de manera expresa, la problemática que se genera en función del tipo de sociedad que nos encontremos analizando y los cargos que ostenten los socios dentro de estas.

Es necesaria esta primera acotación del contenido de la presente guía ya que, en las sociedades no cotizadas, sin entrar en ningún tipo de análisis puesto que esto son simplemente unos pequeños y breves apuntes preliminares, el cargo de administrador se entiende no retribuido conforme al artículo 217 de la misma LSC, es decir, tiene el carácter de gratuito. La problemática de estas posibles retribuciones se centra en las sociedades no cotizadas ya que, en estas, como consecuencia de su escaso tamaño, los socios realizan, de manera habitual, funciones de administración y/o gerencia, lo que implica acumular en una única persona varios posibles rendimientos —de ser todos ellos retribuidos— e incompatibilidades o simultaneidad entre regímenes de cotización.

Paradigmático es el caso de la sociedad que cuenta con un único socio y administrador, siendo este el encargado de fijarse sus retribuciones como administrador. De este modo, el análisis se complica ya que entran en juego diferentes impuestos y diferentes tipos de retención. Así, nos encontramos con la incidencia del IVA que puede devengarse por la prestación de servicios

retribuidos por el socio a la sociedad, para lo cual hay que diferenciar si la retribución se percibe por los servicios prestados a la sociedad o por el ejercicio de las funciones de administrador.

De igual modo, debemos tener claro que se va a desarrollar esta guía considerando exclusivamente como socios o administradores a personas físicas. Creemos que carece de interés afrontar el análisis de lo que supone el ejercicio de funciones de administración, gerencia o la simple tenencia de participaciones entre personas jurídicas, ya que su fiscalidad se encasilla, exclusivamente, dentro de la tributación de los beneficios, cuyo mayor interés reside en la contabilidad de este tipo de operaciones, y está sumamente clara la regulación y fiscalidad de estas operaciones. Así, la complejidad, de ahí la publicación de la presente guía, reside en la determinación de la fiscalidad en el IRPF de las retribuciones percibidas de manera personal por los socios y administradores personas físicas quedando como una anécdota residual, no por su importancia económica, sino por la poca litigiosidad que se ha generado al respecto, las cuestiones relativas a la no consideración como gasto deducible en el IS de dichas retribuciones y a su sujeción o no al IVA.

### **El *quid* de la cuestión: no es lo mismo cotización que tributación**

En segundo lugar, debemos hacer un breve repaso a una cuestión que, una vez expuesta, va a resultar sumamente obvia, pero que, en el imaginario común, incluso en el de los profesionales dedicados al sector tributario, no es tan clara.

Así las cosas, el *quid* de la cuestión reside en comprender que: el régimen de cotización no determina el régimen de tributación.

Como decimos, esto es sumamente obvio, pero a todos, al escuchar hablar de cotización al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, se nos viene a la cabeza el concepto de «actividad económica».

Esta es una idea a desterrar a la hora de hablar de las retribuciones de administradores y socios porque parte de la idea errónea de que la naturaleza de la relación entre estos y la sociedad es la única cuestión determinante de su tributación. Eso es así en los restantes casos que podemos pensar, pero en el particular y específico caso de los socios que realizan funciones de administración, esta idea induce a errores en el análisis y en la determinación de la correcta naturaleza de los rendimientos.

A modo de ejemplo, el administrador de una sociedad, por las funciones de administración, obtiene exclusivamente rendimientos del trabajo conforme a lo establecido en el artículo 17.2.e) de la LIRPF:

«2. En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo:  
(...)

e) 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».

No obstante, tanto la Administración como los órganos judiciales han dejado claro que la relación que existe entre ambas partes es exclusivamente mercantil por las funciones encomendadas de administración y gerencia. Esto tiene una incidencia directa en su cotización ya que, tal y como dispone el artículo 305 de la LGSS, los ejercientes de «funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad de capital, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella» se entenderán comprendidos dentro del Régimen Especial para Trabajadores Autónomos (RETA).

El problema surge a la hora de trasladar a la vertiente impositiva directa del socio estas retribuciones. Si atendemos a la regla general de «cotizante por RETA realiza una actividad económica en el IRPF», estaríamos cometiendo un error muy grave en la calificación de la naturaleza de la renta obtenida por el administrador, como se desprende del estudio conjunto del ahora citado artículo 305 de la LGSS y el artículo 17.2.e) de la LIRPF.

Este problema solo puede solventarse de una manera: cada rendimiento obtenido por un socio o administrador ha de ser analizado, en primer lugar, independientemente de su régimen de cotización a la Seguridad Social y, en segundo lugar, de manera separada en función de cada una de las fuentes de renta que los generan —cargo de administrador, cargo de consejero (el que sea), retribuciones por trabajos en la empresa, retribuciones por trabajos para la empresa y retribuciones obtenidas por la condición de socio trabajador o profesional—.

### **Diferentes fuentes de renta: ¿un único rendimiento?**

Esta, de nuevo, es otra cuestión palmaria, pero que puede llegar a pasarse por alto y confundir al lector, experto o no en estos temas.

Siendo sumamente claro el legislador al establecer en el artículo 2 de la LIRPF que «el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares», puede llegar a suponer una dificultad en el análisis cuando concurren distintas fuentes de renta en una misma persona. Especialmente relevante es el hecho de que cada uno de los rendimientos obtenidos por el contribuyente tiene que valorarse y adaptarse en función de su propia naturaleza.

¿Cuál es el problema con los socios y administradores de sociedades no cotizadas? El problema reside en la acumulación de cargos en una misma persona, enlazando con el problema anterior, donde pueden subsistir, por un lado, diferentes regímenes de cotización para una misma persona y, por otro lado, diferentes fuentes de renta según su naturaleza.

Veámoslo con un ejemplo. Una socia de una sociedad limitada que, además, ejerce las funciones de administración y gerencia por decisión del resto de socios; si la socia es la supervisora del área de clientes, por lo que se le retribuye una nómina y, además, se le retribuye por sus funciones de administración y gerencia porque así lo establecen los estatutos:

- ¿Cómo cotiza a la Seguridad Social?
- ¿Cuántos rendimientos obtiene?
- ¿Tienen todos los rendimientos la misma calificación en el IRPF de la socia?

Es al responder estas preguntas donde se ve claramente la problemática que genera la concurrencia en una misma persona de diferentes puestos de responsabilidad.

Respondiendo a las preguntas, la socia-administradora tendría dos cotizaciones diferentes. En particular, podría tener hasta tres si la socia cumple los requisitos para tener que cotizar en el régimen general asimilado. Ahora bien, independientemente de cuál sea la vía para la cotización o si existe simultaneidad entre diferentes regímenes, existe una acumulación de regímenes de cotización y de rendimientos diferentes en la vertiente tributaria, lo que nos sitúa en el siguiente esquema:

1. La socia-administradora cotizará, de manera simultánea, al régimen general y al RETA. Teniendo obligación de darse de alta en este último, tanto en la Seguridad Social como en Hacienda.
2. La socia-administradora tributará por cada uno de los rendimientos obtenidos en función de la diferente naturaleza de cada uno.

En palabras sencillas, la socia-administradora tiene dos trabajos. Uno por el que obtiene rendimientos del trabajo y cotiza al régimen general —socia trabajadora que realiza la supervisión del área de clientes, lo que se corresponde con una actividad laboral ordinaria, es decir, es como cualquier otro trabajador— y, además, obtiene rendimientos del trabajo por las funciones de administración y gerencia retribuidas que realiza, pero por las que cotiza al RETA.

Podría complicarse más el supuesto, ¿qué ocurre si, además de esto, realiza trabajos para la empresa como un profesional «independiente» que factura por sus honorarios?

En este caso, habría que añadir un nuevo rendimiento de la actividad económica por dichos trabajos, por los que también cotizaría en el RETA en tanto supone la ordenación de medios propios, es decir, una actividad por cuenta propia, un verdadero autónomo.

## **En conclusión**

La principal problemática que presenta el estudio de la retribución de administradores y socios es el no ser capaces de entender y apreciar que cada una de las labores que realizan los socios y administradores supone un estudio separado, tanto de su cotización como de su tributación, y esta es la idea que ha de predominar a lo largo del desarrollo de la obra.

Una vez se tenga claro esto, la calificación de los rendimientos en el IRPF del socio y su cotización no supondrán ningún problema, quedando únicamente la problemática empresarial y de imposición indirecta: ¿es un gasto deducible para la sociedad la retribución pagada al socio o administrador? ¿Llevan IVA las facturas que remite el socio a la sociedad por los servicios prestados?

# 1.

## **LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES NO COTIZADAS: ASPECTOS MERCANTILES MÁS RELEVANTES**

Las sociedades, como entidades independientes, deben valerse de órganos para poder desarrollar su actividad, tanto interna como externa. Dichos órganos sociales son personas físicas o pluralidades de personas que tienen la función de manifestar la voluntad del ente o de ejecutarla y hacerla cumplir mediante el ejercicio de las actividades jurídicas precisas para la consecución de los fines sociales.

Uno de tales órganos son los administradores, a los que el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, LSC) se refiere en su título VI, que lleva por rúbrica «La administración de la sociedad».

Los administradores de la sociedad de capital son nombrados por la junta de socios, otro de los órganos sociales, que, además, es quien puede acordar su separación en cualquier momento. Pueden ser personas físicas o jurídicas y se encargan de «la gestión y la representación de la sociedad» en los términos establecidos por la LSC.

### **1.1. Los órganos de gobierno**

---

#### **La junta general**

La junta general tradicionalmente se ha considerado como el órgano soberano de la sociedad de capital, pero en la actualidad dicha supremacía es meramente formal (especialmente si se habla de sociedades anónimas). Ello se debe a la gran dispersión de los accionistas, propia de las sociedades abiertas, y a su pasividad y desinterés por participar en los asuntos sociales; así como a las propias limitaciones estructurales de la junta, tanto por su carácter de órgano no permanente como por la lentitud y los enormes gastos que implica su convocatoria y celebración. Además, también inciden sobre

esta cuestión la falta de control efectivo de la junta en relación con el órgano de administración y la creciente concentración de poder en manos de los gestores ejecutivos.

En cualquier caso, lo cierto es que la junta general ofrece al accionista o socio la posibilidad de influir con su voto en la dirección de la vida social. Por su propia naturaleza, supone la presencia de dos o más accionistas, aunque, en realidad, la pluralidad de asistentes no es un requisito necesario para su concepto jurídico. Es más, en las sociedades de más de un socio, la junta existe y puede actuar de manera regular con la asistencia de un solo accionista o socio titular del capital exigido para adoptar los acuerdos de que se trate.

Su régimen jurídico se prevé en los **artículos 159 y siguientes de la LSC**, que integran el título V de esta, bajo la rúbrica «La junta general». Conforme al primero de tales preceptos:

- «1. Los socios, reunidos en junta general, decidirán por la mayoría legal o estatutariamente establecida, en los asuntos propios de la competencia de la junta.
2. Todos los socios, incluso los disidentes y los que no hayan participado en la reunión, quedan sometidos a los acuerdos de la junta general».

## **|| Competencias de la junta general**

Será competencia de la junta de socios o junta general deliberar y adoptar acuerdos sobre los distintos asuntos que especifica el **artículo 160 de la LSC**:

- La aprobación de las cuentas anuales, la aplicación del resultado y la aprobación de la gestión social.
- El nombramiento y separación de los administradores, de los liquidadores y, en su caso, de los auditores de cuentas, así como el ejercicio de la acción social de responsabilidad contra cualquiera de ellos.
- La modificación de los estatutos sociales.
- El aumento y la reducción del capital social.
- La supresión o limitación del derecho de suscripción preferente y de asunción preferente.
- La adquisición, la enajenación o la aportación a otra sociedad de activos esenciales. Se presume el carácter esencial del activo cuando el importe de la operación supere el 25 por ciento del valor de los activos que figuren en el último balance aprobado.
- La transformación, la fusión, la escisión o la cesión global de activo y pasivo y el traslado de domicilio al extranjero.
- La disolución de la sociedad.
- La aprobación del balance final de liquidación.
- Cualesquiera otros asuntos que determinen la ley o los estatutos.

Asimismo, salvo disposición contraria de los estatutos, la junta general de las sociedades de capital podrá impartir instrucciones al órgano de adminis-

tración o someter a su autorización la adopción de decisiones o acuerdos sobre ciertos asuntos de gestión, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 234 de la LSC con respecto al ámbito del poder de representación atribuido a los administradores.

### || Tipos de juntas generales

Las juntas generales de las sociedades de capital podrán ser **ordinarias o extraordinarias** (artículo 163 de la LSC). La junta general ordinaria, previamente convocada al efecto, se reunirá de forma necesaria dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio para, en su caso, aprobar la gestión social, las cuentas del ejercicio anterior y resolver sobre la aplicación del resultado. Sin embargo, será válida, aunque haya sido convocada o se celebre fuera de plazo. La junta extraordinaria, por su parte, será toda aquella distinta de la ordinaria.

**A TENER EN CUENTA.** Sin perjuicio de lo señalado, la junta general quedará válidamente constituida para tratar cualquier asunto, sin necesidad de previa convocatoria, siempre que esté presente o representada la totalidad del capital social y los concurrentes acepten por unanimidad su celebración. La junta universal podrá reunirse en cualquier lugar del territorio nacional o del extranjero (artículo 178 de la LSC).

### || Convocatoria de la junta general

Serán los administradores de la sociedad o, en su caso, los liquidadores, quienes convoquen la junta general siempre que lo consideren necesario o conveniente para los intereses sociales, pero en todo caso en las fechas o periodos que determinen la ley o los estatutos (artículos 166 y 167 de la LSC). Además, también tendrán que convocar la junta general cuando lo soliciten uno o varios socios que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social, expresando en la solicitud los asuntos a tratar; caso en que la **convocatoria** habrá de producirse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se hubiere requerido notarialmente a los administradores a este efecto, debiendo incluirse en el orden del día los asuntos objeto de solicitud.

Si la junta general ordinaria o las previstas en los estatutos no fuesen convocadas dentro del plazo previsto legal o estatutariamente, podrán serlo a solicitud de cualquier socio, previa audiencia de los administradores, por el letrado de la Administración de Justicia o el registrador mercantil del domicilio social. También podrá realizarse la convocatoria por estos en los casos en que los administradores no atiendan oportunamente la solicitud de convocatoria efectuada por la minoría.

## Los administradores

El órgano de administración de la sociedad de capital tiene un carácter **necesario**, tanto para la existencia como para la permanencia de la sociedad; **permanente**, con independencia de la frecuencia con la que se reúna;

**ejecutivo y de relación con el exterior**; así como **autónomo**. No en vano, los administradores han de guardar cierta independencia con respecto a las decisiones de la junta general, ya que no quedan exonerados de responsabilidad por el hecho de que el acto lesivo haya sido acordado, autorizado o ratificado por la junta.

Los administradores cuentan con legitimación procesal para impugnar los acuerdos de la junta general que consideren nulos o anulables y, además, estarán obligados a solicitar la disolución judicial de la sociedad cuando la junta no adopte el pertinente acuerdo social o este sea contrario a la disolución.

Su regulación se recoge en los **artículos 209 y siguientes de la LSC**, alcanzando su competencia, tal y como establece el primero de dichos preceptos, a «la gestión y la representación de la sociedad» en los términos establecidos en la LSC. De hecho, el artículo 233.1 de la misma norma precisa, con respecto a la función de representación de la sociedad:

«1. En la sociedad de capital la representación de la sociedad, en juicio o fuera de él, corresponde a los administradores en la forma determinada por los estatutos, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente».

Dicho poder de representación se extenderá a todos los actos comprendidos en el objeto social delimitado en los estatutos, siendo ineficaz frente a terceros cualquier limitación de las facultades representativas de los administradores, aunque esté inscrita en el Registro Mercantil. La sociedad quedará obligada frente a terceros que hayan obrado de buena fe y sin culpa grave, aun cuando se desprenda de los estatutos inscritos en el Registro Mercantil que el acto no está comprendido en el objeto social. Así las cosas, cualquier limitación que pueda establecerse con respecto a las funciones de representación de un administrador tendrá efecto en el ámbito interno de la sociedad, pero no frente a terceros.

## **|| Requisitos para ser administrador y régimen de incompatibilidades**

Los administradores de la sociedad de capital pueden ser **personas físicas o jurídicas** y, salvo disposición contraria de los estatutos, no tendrán por qué tener la condición de socios (artículo 212 de la LSC).

No podrán ser administradores, conforme al artículo 213 de la LSC:

- Los menores de edad no emancipados.
- Las personas con discapacidad con medidas de apoyo para el ejercicio de su capacidad jurídica.
- Las personas inhabilitadas conforme a la Ley Concursal (TRLC) mientras no haya concluido el período de inhabilitación fijado en la sentencia de calificación del concurso.
- Los condenados por delitos contra la libertad, contra el patrimonio o contra el orden socioeconómico, contra la seguridad colectiva, contra la Administración de Justicia o por cualquier clase de falsedad.
- Aquellos que, por razón de su cargo, no puedan ejercer el comercio.

- Los funcionarios al servicio de la Administración pública con funciones a su cargo que se relacionen con las actividades propias de las sociedades de que se trate, los jueces o magistrados y las demás personas afectadas por una incompatibilidad legal.

### **|| Nombramiento de los administradores**

La competencia para el nombramiento de los administradores corresponde a la junta de socios, sin más excepciones que las establecidas en la ley, surtiendo efecto tal nombramiento desde el momento de su aceptación. Asimismo, y a falta de previsión en los estatutos, dicha junta podrá fijar las garantías que los administradores deban prestar o relevarlos de su prestación.

**A TENER EN CUENTA.** El nombramiento de los administradores, una vez aceptado, tendrá que ser presentado a inscripción en el Registro Mercantil, haciendo constar la identidad de los nombrados y, con respecto a los administradores que tengan atribuida la representación de la sociedad, si pueden actuar por sí solos o necesitan hacerlo conjuntamente (artículo 216 de la LSC). Dicha presentación habrá de realizarse dentro de los diez días siguientes a la fecha de la aceptación.

Salvo disposición contraria de los estatutos sociales, podrán nombrarse suplentes de los administradores para el caso de que uno o varios de ellos cesen por cualquier causa. El nombramiento y la aceptación de los suplentes como administradores se inscribirán en el Registro Mercantil una vez producido el cese del anterior titular.

### **|| Duración, caducidad y separación del cargo de administrador**

Por lo que se refiere a la **duración del cargo**, conforme al artículo 221 de la LSC:

- En la sociedad de responsabilidad limitada, los administradores lo ejercerán por tiempo indefinido, salvo que los estatutos establezcan un plazo determinado, en cuyo caso podrán ser reelegidos una o más veces por períodos de igual duración.
- En el caso de la sociedad anónima, el cargo se ejercerá por el plazo que señalen los estatutos sociales, que no podrá exceder de seis años y tendrá que ser igual para todos ellos. Los administradores también podrán ser reelegidos para el cargo una o varias veces, por períodos de igual duración.

En cualquier caso, el cargo de administrador **caducará** cuando, vencido el plazo, se haya celebrado la junta general o haya transcurrido el plazo para la celebración de la junta que deba resolver sobre la aprobación de las cuentas del ejercicio anterior (artículo 222 de la LSC).

Asimismo, podrán ser separados del cargo en cualquier momento por la junta general, aunque la separación no conste en el orden del día. En la sociedad limitada, los estatutos podrán exigir una mayoría reforzada para el acuerdo de separación, que no podrá ser superior a los dos tercios de los votos correspondientes a las participaciones sociales en que se divida el capital social. Por su parte, para la sociedad anónima, el artículo 224 de la LSC

contempla ciertos supuestos específicos de cese de los administradores, relativos a la destitución, a solicitud de cualquier socio, cuando estén incurso en cualquiera de las prohibiciones legales o que de cualquier forma tengan intereses opuestos a los de la sociedad.

### **|| Deberes y responsabilidad del administrador**

En el desempeño de su cargo, los administradores han de cumplir los deberes impuestos por las leyes y los estatutos con la diligencia de un ordenado empresario y subordinando, en todo caso, su interés particular al interés de la empresa. En particular, están obligados a actuar con la dedicación adecuada, con lealtad y a evitar situaciones de conflicto de interés, en los términos previstos en los artículos 225 y siguientes de la LSC. No en vano, responderán frente a la sociedad los socios y los acreedores sociales del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos, o realizados con vulneración de los deberes inherentes al cargo, siempre que haya mediado dolo o culpa (artículo 236 de la LSC).

### **|| Los distintos modos en que puede organizarse la administración de la sociedad de capital**

Tal y como prevé el artículo 210 de la LSC, el órgano de administración puede organizarse de diversas formas:

«1. La administración de la sociedad se podrá confiar a un administrador único, a varios administradores que actúen de forma solidaria o de forma conjunta o a un consejo de administración.

2. En la sociedad anónima, cuando la administración conjunta se confíe a dos administradores, éstos actuarán de forma mancomunada y, cuando se confíe a más de dos administradores, constituirán consejo de administración.

3. En la sociedad de responsabilidad limitada los estatutos sociales podrán establecer distintos modos de organizar la administración atribuyendo a la junta de socios la facultad de optar alternativamente por cualquiera de ellos sin necesidad de modificación estatutaria.

4. Todo acuerdo que altere el modo de organizar la administración de la sociedad, constituya o no modificación de los estatutos sociales, se consignará en escritura pública y se inscribirá en el Registro Mercantil».

Los estatutos sociales establecerán el número de administradores o, cuando menos, el mínimo y el máximo. En tal caso, corresponderá a la junta general la determinación del número de administradores sin más límites que los previstos legalmente (artículo 211 de la LSC).

Así las cosas, con carácter general, puede afirmarse que la administración de las sociedades de capital podrá adoptar distintas formas:

- Ser un **órgano unipersonal**:
  - Administrador único.
  - Varios administradores solidarios.
  - Varios administradores mancomunados.

- Ser un **órgano colegiado**:
  - Consejo de administración.

### **1.1.1. Órganos unipersonales**

El órgano de administración de las sociedades de capital no cotizadas puede revestir distintas formas según lo previsto en el artículo 210 de la LSC y, en concreto, en el caso de tener carácter unipersonal, podrá tratarse de un administrador único o de varios administradores solidarios o mancomunados.

#### **Administrador único**

El administrador único, que puede ser una persona física o jurídica, **ostentará necesariamente todas las funciones de gestión y el poder de representación de la sociedad** (artículo 233.2.a de la LSC).

Conviene tener en cuenta que, en caso de que este administrador único sea una persona jurídica, tendrá que designar a una sola persona natural para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo, cuya designación habrá de inscribirse en el Registro Mercantil (artículo 212 de la LSC). La revocación de su representante por parte de la persona jurídica administradora no producirá efectos mientras no designe a la persona que le sustituya; designación que se inscribirá en el Registro Mercantil en los mismos términos que el artículo 215 de la LSC establece para la inscripción del nombramiento de los administradores.

#### **Varios administradores solidarios**

En caso de que en la sociedad existan dos o más administradores solidarios, **el poder de representación corresponderá a cada administrador**, sin perjuicio de las disposiciones estatutarias o de los acuerdos de la junta sobre distribución de facultades, que tendrán un alcance meramente interno (artículo 233.2.b de la LSC). Esto es, cada uno de los administradores solidarios podrá, por sí solo, ejercer todos los derechos y obligaciones que incumban a la sociedad, sin necesidad de que concurren los demás.

#### **Varios administradores mancomunados**

Los administradores mancomunados **actuarán de forma conjunta y no podrán vincular a la sociedad si actúan por separado**, aunque ello sin perjuicio de que los estatutos puedan atribuirle distintas facultades que desarrollar a cada uno de ellos. Se trata de un modo de organizar la administración que puede ocasionar ciertas dificultades en su operativa diaria, por lo que es frecuente que se otorguen poderes a alguno o algunos de los administradores mancomunados para que puedan realizar ciertos actos de gestión y evitar que llegue a producirse una paralización en el funcionamiento del ente.

En la sociedad de responsabilidad limitada, si hubiera más de dos administradores conjuntos, el poder de representación se ejercerá mancomunadamente, al menos, por dos de ellos en la forma determinada en los estatutos. En el caso de la sociedad anónima, el poder de representación se ejercerá mancomunadamente. Así lo establece el artículo 233.2.c) de la LSC.

#### RESOLUCIÓN RELEVANTE

**Sentencia del Tribunal Supremo n.º 424/2019, de 16 de julio, ECLI:ES:TS:2019:2390**

**Asunto: competencia para convocar la junta general en una sociedad de responsabilidad limitada con administradores mancomunados.**

*«En las sociedades limitadas es frecuente que los socios, por motivos de control recíproco, no quieran encomendar la administración a un solo administrador, o a varios solidarios, y prefieran la actuación conjunta de varios administradores, pero sin llegar a la administración colegiada del consejo de administración, con sus complejidades.*

*En el caso de la administración mancomunada, existe una disociación entre la titularidad del poder de representación, que depende de lo dispuesto en los estatutos y se sujeta a las reglas del artículo 233.2.c LSC [anterior art. 62.2 c) LRSL]; y el poder de gestión, que corresponde al conjunto de los administradores mancomunados y que, por tanto, habrá de ejercitarse por todos ellos de forma conjunta (art. 210 LSC, anterior art. 57 LSRL).*

*Al requerir la unanimidad de decisión de todos los administradores, este sistema de administración tiene el riesgo de propiciar situaciones que pueden desembocar en la parálisis de la sociedad. Y en particular, las disensiones sobre la convocatoria de la junta general pueden dar lugar al bloqueo del principal órgano societario, como resaltó la sentencia de primera instancia, aunque ese no sea propiamente el caso que se planteó en este procedimiento.*

*3.-La competencia de convocatoria de la junta general se encuadra en el poder de gestión o administración de los administradores, por lo que tiene una dimensión estrictamente interna, en la medida en que afecta al círculo de relaciones entre la sociedad y sus socios.*

*En consecuencia, no son aplicables las reglas sobre ejercicio del poder de representación, es decir, al ámbito externo de representación frente a terceros, conforme a lo dispuesto en los arts. 233.2 c) LSC y 185.3.c) RRM . Según el primero de tales preceptos:*

*“En la sociedad de responsabilidad limitada, si hubiera más de dos administradores conjuntos, el poder de representación se ejercerá mancomunadamente al menos por dos de ellos en la forma determinada en los estatutos. Si la sociedad fuera anónima, el poder de representación se ejercerá mancomunadamente”.*

*4.-Es decir, la mancomunidad parcial se prevé legalmente solo respecto de la representación, pero no en cuanto a la gestión, salvo que los estatutos establezcan que los administradores con poder mancomunado pueden gestionar de forma solidaria los asuntos internos de la compañía (lo que últimamente ha sido admitido por la DGRN, por ejemplo, en la Resolución de 4 de mayo de 2016).*

*Aunque esa dicotomía legal pueda resultar discutible en cuanto a una protección efectiva del interés social, en tanto que establece unos requisitos de actuación a efectos internos superiores a los existentes a efectos externos, habrá de estarse a tales previsiones legales, mientras no sean modificadas».*

## 1.1.2. Órganos colegiados

### El consejo de administración de las sociedades de capital

El último de los modos de organizar la administración de las sociedades de capital, conforme al artículo 233.1 de la LSC, es el consejo de administración, un órgano colegiado que estará integrado por un mínimo de tres personas, a las que se confiará la gestión y representación de manera conjunta. Por esta razón, y a fin de evitar que con ello se dificulte el funcionamiento de la sociedad en el día a día, es frecuente que se designen consejeros delegados o que se otorguen poderes a ciertas personas para que puedan realizar los actos de administración que resulten necesarios.

En caso de que exista consejo de administración, en principio será a este a quien le corresponda el poder de representación de la sociedad, tal y como prevé el **artículo 233.2.d) de la LSC**, que establece lo siguiente:

«d) En el caso de consejo de administración, el poder de representación corresponde al propio consejo, que actuará colegiadamente. No obstante, los estatutos podrán atribuir el poder de representación a uno o varios miembros del consejo a título individual o conjunto.

Cuando el consejo, mediante el acuerdo de delegación, nombre una comisión ejecutiva o uno o varios consejeros delegados, se indicará el régimen de su actuación».

En definitiva, las **notas básicas** que caracterizan a este órgano son las siguientes:

- a) **Colegialidad.** Aunque todos los consejeros tienen la condición de administradores, no podrán actuar en el ejercicio de sus funciones de forma aislada. Tendrán que hacerlo colegiadamente.
- b) **Principio mayoritario.** Como consecuencia del carácter colegiado del órgano de administración, sus acuerdos se adoptarán por mayoría de personas y no de capital. De hecho, los administradores no tienen por qué ser socios.
- c) **Equiparación de la posición jurídica de los consejeros.** Como regla general, todos los miembros del consejo de administración tienen la misma posición jurídica en cuanto a derechos y deberes, aunque los estatutos pueden prever lo contrario. Asimismo, también pueden contemplar un voto de calidad para el presidente del consejo.
- d) **Independencia de los miembros del consejo.** No son admisibles los pactos de sindicación de voto; esto es, no se puede obligar a un consejero a quedar sujeto y a seguir las decisiones adoptadas por otro miembro del consejo. Aunque, ello, sin perjuicio de las sugerencias que puedan recibir en relación con una cierta decisión, así como de los mecanismos de nombramiento y destitución de los consejeros.

Por otra parte, el régimen jurídico aplicable a este órgano se perfila en los **artículos 242 a 251 de la LSC**, de los que cabe extraer las reglas básicas que tratamos a continuación.

### || **Número de integrantes del consejo de administración**

El consejo de administración estará formado por un **mínimo de tres miembros**. Los estatutos fijarán su número de miembros o, cuando menos, el máximo y el mínimo, caso en que corresponderá a la junta de socios la determinación del número concreto de sus componentes.

**A TENER EN CUENTA.** Como particularidad, en la sociedad de responsabilidad limitada el número máximo de componentes del consejo de administración no podrá ser superior a doce.

### || **Nombramiento de los administradores del consejo de administración**

La LSC establece como regla general que el nombramiento de los administradores se realizará mediante acuerdo mayoritario de la junta general.

Ahora bien, en el caso de las sociedades anónimas cabe la designación de miembros del consejo de administración a través de los denominados sistemas de representación proporcional y de cooptación:

- El sistema de **representación proporcional**, en los términos que prevé el artículo 243 de la LSC, supone la posibilidad de que las acciones que voluntariamente se agrupen hasta constituir una cifra del capital social igual o superior a la que resulte de dividir este último entre el número de componentes del consejo tengan derecho a designar los miembros que, superando fracciones enteras, se deduzcan de dicha proporción. En los casos en que se haga uso de esta facultad, las acciones así agrupadas no intervendrán en la votación de los restantes componentes del consejo.
- La **cooptación** permite al consejo designar entre los accionistas a las personas que hayan de ocupar las vacantes que se produzcan en el consejo durante el plazo para el que fueron nombrados los administradores, si no existiesen suplentes y hasta que se reúna la primera junta general (artículo 244 de la LSC).

### || **Organización y funcionamiento del consejo de administración**

El consejo de administración deberá reunirse, al menos, una vez al trimestre. Será convocado por su presidente o el que haga sus veces. También podrán convocarlo los administradores que constituyan, al menos, un tercio de sus miembros, indicando el orden del día, para su celebración en la localidad en que radique el domicilio social cuando, previa petición al presidente, este no hubiese hecho la convocatoria en el plazo de un mes sin causa justificada.

En la sociedad de responsabilidad limitada, los estatutos establecerán el régimen de organización y funcionamiento del consejo, que deberá comprender, en todo caso, las reglas de convocatoria y constitución del órgano, así como el modo de deliberar y adoptar acuerdos por mayoría.

En la sociedad anónima, cuando los estatutos no dispusieran otra cosa, el consejo de administración podrá designar a su presidente, regular su propio funcionamiento y aceptar la dimisión de los consejeros.

### **|| Quórum de constitución del consejo de administración**

El número de consejeros que deben concurrir al consejo para que este quede válidamente constituido varía en las sociedades de responsabilidad limitada y las anónimas:

- a) En la sociedad de responsabilidad limitada, el consejo de administración quedará válidamente constituido cuando concurren, presentes o representados, el número de consejeros previsto en los estatutos, siempre que alcancen, como mínimo, la mayoría de los vocales.
- b) Por su parte, en la sociedad anónima quedará válidamente constituido cuando concurren a la reunión, presentes o representados, la mayoría de los vocales.

### **|| Mayorías para la adopción de acuerdos por el consejo de administración**

Las mayorías para la adopción de acuerdos por el consejo de administración también son diversas en la sociedad de responsabilidad limitada y en la anónima:

- a) En la sociedad de responsabilidad limitada los acuerdos se adoptarán por mayoría, aunque los estatutos podrán establecer reglas específicas en este ámbito y contemplar, por ejemplo, mayorías reforzadas para ciertas cuestiones.
- b) En la sociedad anónima, los acuerdos del consejo de administración se adoptarán por mayoría absoluta de los consejeros que concurren a la sesión y únicamente se admitirá la votación por escrito y sin sesión cuando ningún consejero se oponga a dicho procedimiento.

### **|| Libro de actas del consejo de administración**

Las discusiones y acuerdos del consejo de administración se llevarán a un libro de actas, que serán firmadas por el presidente y el secretario.

### **|| Impugnación de los acuerdos del consejo de administración**

Los administradores podrán impugnar los acuerdos del consejo de administración o de cualquier otro órgano colegiado de administración en el plazo de treinta días desde su adopción. También podrán impugnarlos los socios que representen un uno por ciento del capital social, en el plazo de treinta días desde que tuvieron conocimiento de los mismos y siempre que no hubiere transcurrido un año desde su adopción.

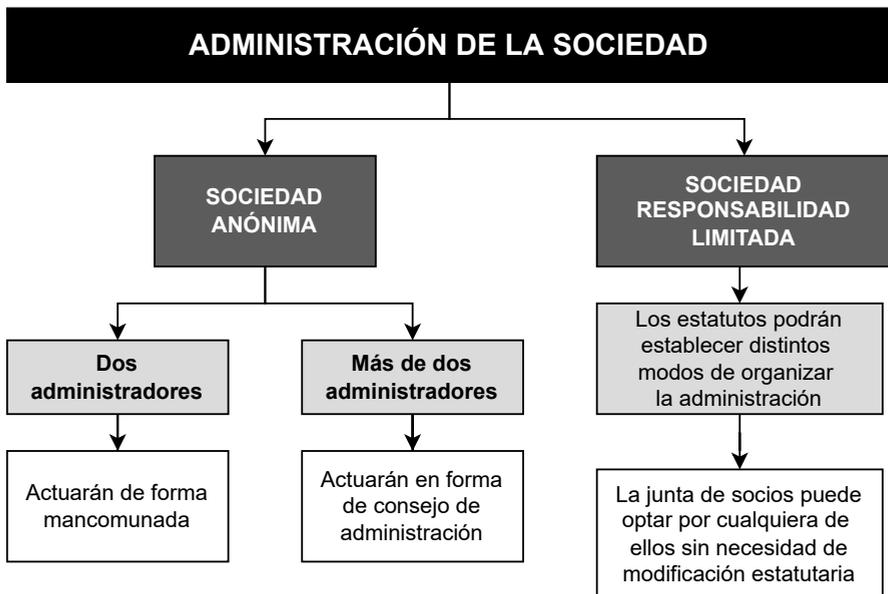
Las causas de impugnación, su tramitación y efectos se regirán por lo establecido para la impugnación de los acuerdos de la junta general; con la particularidad de que, en este caso, también procederá por infracción del reglamento del consejo de administración.

**CUESTIONES****1. ¿A quién se dirigirán las notificaciones enviadas a la sociedad?**

Conforme al artículo 235 de la LSC, en los casos en que la administración no se hubiese organizado en forma colegiada, las comunicaciones o notificaciones a la sociedad podrán dirigirse a cualquiera de los administradores. Existiendo consejo de administración, se dirigirán a su presidente.

**2. ¿Cómo será la responsabilidad de los administradores en caso de que sean varios?**

Todos los miembros del órgano de administración que hubiera adoptado el acuerdo o realizado el acto lesivo responderán solidariamente, salvo los que prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o, conociéndola, hicieron todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieron expresamente a aquel (artículo 237 de la LSC).

**1.1.3. Naturaleza del cargo****La representación orgánica y la representación voluntaria**

Según establece el artículo 209 de la LSC, a los administradores de la sociedad les compete la gestión y la representación de esta en los términos previstos en la propia norma, con lo que cabe distinguir una doble esfera en su ámbito de acción:

- La esfera interna o de gestión de la sociedad, en cuyo marco la LSC les atribuye una serie de competencias relativas al funcionamiento del propio ente. Así, por ejemplo, corresponde a los administradores

la convocatoria de la junta general (artículo 166 de la LSC) o la formulación de las cuentas anuales (artículo 253 de la LSC).

- La **esfera externa o de representación de la sociedad frente a terceros**, en la medida en que los administradores son quienes actúan en el tráfico jurídico en nombre de la sociedad, ejecutando los actos necesarios para el cumplimiento de la voluntad social y el desarrollo de sus actividades.

Centrándonos en esta segunda esfera de actuación, conviene destacar que, en el marco de la misma, los administradores podrán obligar a la sociedad frente a terceros, celebrando contratos y otros negocios jurídicos. No en vano, el **artículo 234 de la LSC** regula el ámbito del poder de representación en los siguientes términos:

«1. La representación se extenderá a todos los actos comprendidos en el objeto social delimitado en los estatutos.

Cualquier limitación de las facultades representativas de los administradores, aunque se halle inscrita en el Registro Mercantil, será ineficaz frente a terceros.

2. La sociedad quedará obligada frente a terceros que hayan obrado de buena fe y sin culpa grave, aún cuando se desprenda de los estatutos inscritos en el Registro Mercantil que el acto no está comprendido en el objeto social».

En este sentido, la representación que los administradores asumen de la sociedad frente a terceros tiene una naturaleza jurídica peculiar: es una **representación orgánica** regida por el derecho mercantil. Constituye el instrumento mediante el cual el ente societario manifiesta externamente la voluntad social y ejecuta los actos necesarios para el desarrollo de sus actividades. Justamente por esa razón, esta representación es un elemento imprescindible de la estructura y organización funcional de la sociedad, que **no implica una actuación de otro en nombre de la sociedad, sino una actuación de la propia sociedad a través del mecanismo legal y estatutariamente previsto al efecto**, que no es otro que el órgano de administración. En estos casos, es el ente societario el que ejecuta sus propios actos en el tráfico y el que queda directamente vinculado frente a los terceros.

Ahora bien, la existencia de esta representación orgánica no excluye la posibilidad de que la sociedad pueda actuar externamente a través de apoderados generales o parciales. Es posible que los administradores puedan otorgar, en uso de los poderes de representación que tienen atribuidos, poderes a otras personas para que puedan ejecutar actos en nombre de la sociedad en ciertos ámbitos. No cabría hablar entonces de representación orgánica, sino de **representación voluntaria**. Se trataría de una actuación de sujetos distintos del titular de la relación jurídica, con plenos efectos para este último y sometida a distintos principios de actuación: su utilización es de carácter potestativo y su contenido, en lo relativo al ámbito de representación y a la actuación del apoderado, se somete a lo estipulado en el acto de otorgamiento del poder. Se regirá por las normas sobre mandato recogidas en el CC (artículos 1709 y siguientes) y sobre mandato mercantil previstas en el Código de Comercio (artículos 281 y siguientes).

Esta distinción entre ambos tipos de representación ha sido tratada por la jurisprudencia en múltiples ocasiones. Así, por ejemplo, la **sentencia del Tribunal Supremo n.º 362/2021, de 25 de mayo, ECLI:ES:TS:2021:2125** distingue entre la representación orgánica, que corresponde al administrador o administradores, y la voluntaria, atribuida a otras personas por los órganos de administración:

«Como hemos declarado en la sentencia 714/2013, de 12 de noviembre: “La jurisprudencia de esta Sala, sintetizada en la sentencia núm. 219/2002, de 14 de marzo, distingue entre la representación orgánica que legalmente corresponde al administrador o administradores de la sociedad y la representación voluntaria otorgada a otras personas por los órganos de administración mediante apoderamientos parciales o generales. Consecuencia de dicha distinción es que mientras la representación orgánica se rige por la normativa correspondiente al tipo de sociedad de que se trate, la representación voluntaria para actos externos, admitida por el artículo 141.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 (hoy, art. 249.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital) se rige por las normas del Código Civil sobre el mandato y por los artículos 281 y siguientes del Código de Comercio sobre el mandato mercantil. Y consecuencia de esto último, a su vez, es que subsisten las facultades del apoderado pese a los cambios personales en el órgano de administración, mientras éste no revoque el poder válidamente otorgado en su día (sentencia de 19 de febrero de 1997, recurso núm. 204/93, sentencia núm. 10/2000, de 19 de enero, sentencia núm. 803/2001, de 30 de julio, y sentencia núm. 1125/2001, de 3 de diciembre)”.

La misma declaración sobre subsistencia de los poderes otorgados por el órgano de administración hasta su revocación, sin perjuicio de la protección de terceros de buena fe en caso de ausencia de publicidad registral de la revocación, se contiene en la sentencia 10/2000, de 19 de enero».

De manera análoga, señala la **resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 13 de febrero de 2018** lo siguiente:

«Respecto del fondo del recurso, esta Dirección General ha puesto de relieve reiteradamente (vid. Resoluciones citadas en los “Vistos” de la presente) que la representación orgánica constituye el instrumento a través del cual el ente societario manifiesta externamente la voluntad social y ejecuta los actos necesarios para el desenvolvimiento de sus actividades, de modo que es el propio ente el que actúa, siendo, por tanto, un elemento imprescindible de su estructura y conformación funcional, y sus actos directamente vinculantes para el organismo actuante, por lo que, en puridad, no puede afirmarse que exista un supuesto de actuación “alieno nomine”, sino que es la propia sociedad la que ejecuta sus actos a través del sistema de actuación legal y estatutariamente establecido. De esta naturaleza peculiar derivan, a su vez, las características que la definen: actuación vinculada, competencia exclusiva del órgano, determinación legal del ámbito del poder representativo mínimo eficaz frente a terceros, y supeditación, en todo lo relativo a su existencia y

composición, a las decisiones del órgano soberano de manifestación de la voluntad social.

A diferencia de la representación orgánica, la representación voluntaria se dirige a posibilitar la actuación de un sujeto distinto del titular de la relación jurídica con plenos efectos para este último, por lo que queda sometida a principios de actuación diferentes de los de la primera: Su utilización, de carácter potestativo y su contenido, en todo lo concerniente al ámbito de la actuación representativa y a la actuación del apoderado, se somete a lo estrictamente estipulado en el acto de otorgamiento del poder, correspondiendo la decisión sobre su conveniencia y articulación, en sede de persona jurídica, al órgano de administración, al tratarse de una materia reservada a su ámbito de competencia exclusiva, sin perjuicio de la obligación de respetar las disposiciones estatutarias al respecto (cfr. Resolución de 26 de febrero de 1991).

La diferencia conceptual entre ambas figuras, así como la distinta naturaleza y eficacia de las mismas, permiten afirmar que su posible concurrencia se encuentra fuera de duda, tal como reconocen expresamente los artículos 281 del Código de Comercio, 36 y 249 de la Ley de Sociedades de Capital y 94.1.4.º y 5.º del Reglamento del Registro Mercantil».

**A TENER EN CUENTA.** En el año 2020, la Dirección General de Registros y del Notariado pasó a denominarse Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública.

## CUESTIONES

### 1. ¿Pueden concurrir las condiciones de administrador y de apoderado en una misma persona?

La diferencia conceptual entre ambos tipos de representación (orgánica y voluntaria), así como su distinta naturaleza y eficacia permiten que ambos cargos puedan converger en una misma persona. De hecho, en relación con esta cuestión señala la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 18 de julio de 2012 lo siguiente:

*«(...) su posible concurrencia se encuentre fuera de duda, tal como reconocen expresamente los artículos 281 del Código de Comercio, 36 y 249 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital y 94.1.4.º y 5.º del Reglamento del Registro Mercantil.*

*Y precisamente esta posibilidad, en unión de la falta de una norma que en nuestro ordenamiento expresamente lo prohíba, debe llevar a admitir, en tesis de principio, la circunstancia de que en la misma persona puedan confluír, de manera simultánea, las condiciones de administrador y de apoderado; no debe verse en ello una desnaturalización de la configuración estatutaria del órgano de administración, pues son diversos la naturaleza, la finalidad y los efectos de cada figura —como revela su distinta caracterización—, por lo que es el órgano de administración el que debe escoger las modalidades representativas de carácter voluntario que estime más oportunas; aunque, naturalmente, siempre quedará a salvo la competencia de la junta general de ejercer su función de control cuando la voluntad social, expresada en junta, estime que ha existido un mal uso de las facultades específicas del órgano de administración (por vía de exigencia de responsabilidad e incluso mediante la destitución y sustitución del administrador)».*

## **2. ¿Dos administradores mancomunados de una sociedad anónima pueden concederse, en el ámbito de la representación orgánica, poderes solidarios recíprocos para que cada uno pueda, separadamente, realizar operaciones que no superen cierto importe?**

El sistema de administración y representación de las sociedades de capital está tipificado legalmente, sin que la autonomía de la voluntad pueda entrar en él. Por este motivo, los administradores mancomunados podrían concederse el uno al otro poderes solidarios hasta cierto importe en el ámbito de la representación voluntaria, pero no en el de la representación orgánica.

En este sentido se pronunció la Dirección General de los Registros y del Notariado en su resolución de 23 de julio de 2015:

*«(...) en caso de que la administración conjunta de la sociedad anónima se confíe a dos administradores, éstos deben actuar en todo caso de forma mancomunada; y el poder de representación se ejercerá también mancomunadamente. El artículo 210 en sus apartados 1º y 2º de la Ley de Sociedades de Capital determina que “la administración de la sociedad se podrá confiar a un administrador único, a varios administradores que actúen de forma solidaria o de forma conjunta o a un consejo de administración. En la sociedad anónima, cuando la administración conjunta se confíe a dos administradores, éstos actuarán de forma mancomunada y, cuando se confíe a más de dos administradores, constituirán consejo de administración”. Expresamente determina que si la administración se confía de forma conjunta a dos administradores, éstos actuarán de forma mancomunada, sin que se posibilite el establecer sistemas mixtos de administración de la sociedad, combinando la administración mancomunada con la solidaria hasta cierto importe (cfr. artículos 210.2 y 233.2.c) de la Ley de Sociedades de Capital y 124, apartados 1.c) y 2.c) del Reglamento del Registro Mercantil).*

*Este sistema de administración y representación viene tipificado legalmente quedando excluido del ámbito de la autonomía de la voluntad, habida cuenta de la trascendencia que ello tiene para los terceros y en general para la seguridad y agilidad del tráfico jurídico. Ciertamente los administradores mancomunados pueden concederse poderes solidarios con carácter recíproco hasta el importe de seis mil euros, pero sometido al régimen de la representación voluntaria y no orgánica de la sociedad, siendo ese poder recíproco susceptible de ser revocado unilateralmente por cada uno de los administradores mancomunados (cfr. Resolución 15 de marzo de 2011)».*

## **1.2. El consejo de administración**

### **La delegación de las facultades del consejo de administración**

En el caso de que la administración de la sociedad se confíe a un consejo de administración, el poder de representación corresponde al propio consejo, que actuará colegiadamente, tal y como prevé el artículo 233.2.d) de la LSC. Sin embargo, los estatutos podrán atribuir el poder de representación a uno o varios miembros del consejo a título individual o conjunto. Por otra parte, cuando el consejo, mediante el acuerdo de delegación, nombre una comisión ejecutiva o bien uno o varios consejeros delegados, se indicará el régimen de su actuación.

La posibilidad de que el consejo de administración delegue alguna de sus facultades en uno o varios consejeros se contempla en el **artículo 249 de la LSC** en los siguientes términos:

«1. Cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran lo contrario y sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona, el **consejo de administración podrá designar de entre sus miembros a uno o varios consejeros delegados o comisiones ejecutivas, estableciendo el contenido, los límites y las modalidades de delegación.**

2. La delegación permanente de alguna facultad del consejo de administración en la comisión ejecutiva o en el consejero delegado y la designación de los administradores que hayan de ocupar tales cargos requerirán para su validez el voto favorable de las dos terceras partes de los componentes del consejo y no producirán efecto alguno hasta su inscripción en el Registro Mercantil.

3. Cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El consejero afectado deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación. El contrato aprobado deberá incorporarse como anejo al acta de la sesión.

4. En el contrato se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro. El consejero no podrá percibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyas cantidades o conceptos no estén previstos en ese contrato.

El contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general».

La inscripción en el Registro Mercantil de un acuerdo del consejo de administración relativo a la delegación de facultades en una comisión ejecutiva o en uno o varios consejeros delegados y al nombramiento de estos últimos deberá contener, bien la enumeración particularizada de las facultades que se delegan, bien la expresión de que se delegan todas las facultades legal y estatutariamente delegables. En el supuesto de que se nombren varios consejeros delegados, deberá indicarse qué facultades se ejercerán solidariamente y cuáles en forma mancomunada o, en su caso, si todas las facultades que se delegan deben ejercerse en una u otra forma. Las facultades concedidas con el carácter de delegables por la junta general al consejo solo podrán delegarse por este si se enumeran expresamente en el acuerdo de delegación. Ahora bien, tal y como prevé el artículo 149 del RRM, «el ámbito del poder de representación de los órganos delegados será siempre el que determina el artículo 129 de la Ley de Sociedades Anónimas en relación con los administradores» (una referencia que, a día de hoy, debe entenderse hecha al artículo 234 de la LSC, que regula el ámbito del poder de representación de los administradores).

Así las cosas, el consejo de administración puede delegar el poder de representación de la sociedad en un consejero en los términos expuestos. Con todo, existen una serie de facultades que el consejo no podrá delegar en ningún caso, que enumera el artículo 249 bis de la LSC:

- a) La supervisión del efectivo funcionamiento de las comisiones que hubiera constituido y de la actuación de los órganos delegados y de los directivos que hubiera designado.
- b) La determinación de las políticas y estrategias generales de la sociedad.
- c) La autorización o dispensa de las obligaciones derivadas del deber de lealtad conforme a lo dispuesto en el artículo 230.
- d) Su propia organización y funcionamiento.
- e) La formulación de las cuentas anuales y su presentación a la junta general.
- f) La formulación de cualquier clase de informe exigido por la ley al órgano de administración siempre y cuando la operación a que se refiere el informe no pueda ser delegada.
- g) El nombramiento y destitución de los consejeros delegados de la sociedad, así como el establecimiento de las condiciones de su contrato.
- h) El nombramiento y destitución de los directivos que tuvieran dependencia directa del consejo o de alguno de sus miembros, así como el establecimiento de las condiciones básicas de sus contratos, incluyendo su retribución.
- i) Las decisiones relativas a la remuneración de los consejeros, dentro del marco estatutario y, en su caso, de la política de remuneraciones aprobada por la junta general.
- j) La convocatoria de la junta general de accionistas y la elaboración del orden del día y la propuesta de acuerdos.
- k) La política relativa a las acciones o participaciones propias.
- l) Las facultades que la junta general hubiera delegado en el consejo de administración, salvo que hubiera sido expresamente autorizado por ella para subdelegarlas.

#### **CUESTIÓN**

**¿A qué actos se extenderá el poder de representación de un consejero delegado en quien el consejo ha delegado todas sus facultades?**

Quando el consejo de administración delegue en un consejero todas sus funciones y facultades, excepto las indelegables del artículo 249 bis de la LSC, el ámbito del poder de representación conferido al consejero delegado será el mismo que el artículo 234.1 de la LSC establece en relación con los administradores. Su poder de representación se extenderá a todos los actos comprendidos en el objeto social delimitado en los estatutos, resultando ineficaces frente a terceros las limitaciones que puedan establecerse a sus facultades representativas, incluso aunque estén inscritas en el Registro Mercantil.

### **Los «meros» consejeros, los consejeros delegados y los ejecutivos**

La condición de administrador no se circunscribe al ejercicio de facultades de carácter deliberativo o de supervisión, sino que son inherentes al cargo tanto las facultades deliberativas como las ejecutivas. Por lo tanto, el sistema del órgano de administración que configura la LSC tiene un carácter monista, de modo que no se distingue entre un órgano ejecutivo y de representación y otro de supervisión como sucede en los sistemas duales. Los administradores sociales, en su condición de tales, tienen facultades deliberativas, representativas y ejecutivas.

Así las cosas, el consejo de administración puede delegar en uno o varios de sus consejeros tanto facultades deliberativas, como representativas y ejecutivas, lo que permite distinguir:

- **«Meros» consejeros.** Son los miembros del consejo de administración que no tienen poderes delegados ni facultades ejecutivas.
- **Consejeros delegados.** Son aquellos que tienen delegadas ciertas funciones o facultades del consejo de administración, sin carácter ejecutivo.
- **Consejeros ejecutivos.** Son los miembros del consejo de administración que tienen conferidas funciones ejecutivas.

## **1.3. La retribución del administrador**

---

### **La retribución del administrador «en su condición de tal»**

La retribución de los administradores en su condición de tales se regula en los **artículos 217 y siguientes de la LSC**, cuya actual redacción procede de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo. Con esta reforma se modificó el régimen de retribución de los administradores con el objetivo de que sus remuneraciones reflejasen la evolución real de la empresa y estuviesen en línea con el interés de la sociedad y de los accionistas. Se introdujo la necesidad de que los estatutos sociales establezcan el sistema de retribución de los administradores por sus funciones de gestión y decisión, con especial referencia al régimen retributivo de los consejeros con funciones ejecutivas.

Así las cosas, el **artículo 217 de la LSC**, que establece las directrices básicas que ha de seguir la remuneración de los administradores, quedó redactado del siguiente modo:

- «1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración.
2. El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:

- a) una asignación fija,
- b) dietas de asistencia,
- c) participación en beneficios,
- d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia,
- e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución,
- f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y
- g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.

3. El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación. Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de éstos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.

4. La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables».

## Las funciones propias del cargo de administrador

El órgano de administración tiene atribuida, en general, la gestión y la representación de la sociedad (artículo 209 de la LSC); pero, de una manera más concreta, puede decirse que sus funciones comprenderían la dirección, gestión, administración y representación del ente. Así lo entiende la jurisprudencia, como reconoce la **sentencia del Tribunal Supremo n.º 428/2014, de 24 de julio, ECLI:ES:TS:2014:3566**:

«(...) las funciones de los administradores prácticamente son omnicomprensivas, como se desprende de la referencia al estándar de diligencia contenido en el art. 127.1 TRLSA, aplicable al caso, el 'de un ordenado empresario y de un representante leal' (Sentencia 893/2011, de 19 de diciembre). En cualquier caso, **las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad son propias del órgano de administración de la compañía**, y respecto de su retribución estaban afectadas por las exigencias del art. 130 TRLSA, y en la actualidad del art. 217 LSC».

Resultaría contrario a la verdadera esencia de los órganos de administración de la sociedad entender que estos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo. Más bien al contrario, lo que realmente les compete es la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación del ente societario (**sentencia del Tribunal Supremo n.º 8853/1994, de 22 de diciembre, ECLI:ES:TS:1994:8853**).

### RESOLUCIÓN RELEVANTE

**Sentencia del Tribunal Supremo n.º 98/2018, de 26 de febrero, ECLI:ES:TS:2018:494**

**Asunto: facultades inherentes a los administradores sociales.**

*«La condición del administrador, como de forma reiterada ha declarado este tribunal (en el mismo sentido se ha pronunciado la Sala de lo Social del Tribunal Supremo al interpretar el art. 1.3.c del Estatuto de los Trabajadores), no se circunscribe al ejercicio de facultades o funciones de carácter deliberativo o de supervisión, sino que son inherentes a su cargo tanto las facultades deliberativas como las ejecutivas. De ahí que el art. 209 TRLSC prevea, con carácter general, que “es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley”.*

*Nuestro sistema de órgano de administración social es monista, no existe una distinción entre un órgano ejecutivo y de representación y otro de supervisión, como en los sistemas duales. Los administradores sociales, en su condición de tales, tienen facultades deliberativas, representativas y ejecutivas».*

La LSC recoge **algunas de las funciones propias de la administración social**, aunque esta relación debe considerarse como un *numerus apertus*, ya que dichas competencias pueden ser ampliadas por disposición legal o estatutaria. En cualquier caso, de entre las recogidas en la LSC podrían destacarse las siguientes:

- Presentar en el Registro Mercantil la escritura de constitución de la sociedad (artículo 31 de la LSC).
- Inscribir la transmisión de acciones nominativas en el libro-registro correspondiente (artículo 120 de la LSC).
- Convocar la junta general (artículo 166 de la LSC).
- Proporcionar información o aclaraciones sobre los asuntos comprendidos en el orden del día de la junta (artículos 196 y 197 de la LSC).
- Impugnar los acuerdos sociales nulos o anulables (artículo 206 de la LSC).
- Recibir las notificaciones dirigidas a la sociedad (artículo 235 de la LSC).
- Formular las cuentas anuales y el informe de gestión (artículo 253 de la LSC).
- Solicitar del registrador mercantil el nombramiento de auditor en ciertos supuestos (artículo 265 de la LSC).
- Acordar la distribución de cantidades a cuenta de dividendos entre los socios (artículo 277 de la LSC).
- Presentar las cuentas anuales y el informe de gestión para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social (artículo 279 de la LSC).
- Dar nueva redacción a los estatutos sociales para modificar la cifra de capital social una vez ejecutado el acuerdo de aumento del capital social (artículo 313 de la LSC).

## La presunción de gratuidad del cargo de administrador

Tal y como establece el apartado 1 del artículo 217 de la LSC, en el caso de las sociedades no cotizadas, con carácter general el cargo de administrador será gratuito, salvo que los estatutos establezcan lo contrario y determinen el sistema de retribución a aplicar.

En este mismo sentido, el artículo 124.3 del RRM exige que los estatutos fijen en todo caso el sistema de retribución del órgano de administración, en caso de ser retribuido el cargo; añadiendo que «salvo disposición contraria de los estatutos la retribución correspondiente a los administradores será igual para todos ellos».

**A TENER EN CUENTA.** En el caso de las sociedades cotizadas, por contra, el cargo de consejero será retribuido, salvo disposición contraria de los estatutos (artículo 529 sexdecies de la LSC).

Por lo tanto, en principio, se presume la gratuidad del cargo de administrador. Dicha presunción solo podrá destruirse en el caso de que los estatutos sociales prevean lo contrario, con fijación del sistema retributivo, de forma que no quede a la voluntad de la junta general la elección del sistema aplicable o la elección entre varios, que podrán ser cumulativos, pero no alternativos. En esa medida, los estatutos de la sociedad no solo tendrán que determinar, en su caso, el carácter retribuido del cargo, sino que también habrán de definir el régimen retributivo de los administradores, con especificación de todos los conceptos que lo integren.

Se trata de una previsión que no solo persigue la tutela del interés de los administradores, sino que más bien lo que busca es garantizar la máxima información a los socios para facilitar el control de la actuación de los administradores. No en vano, pueden surgir conflictos en la sociedad al confluir los intereses contrapuestos del administrador (obtener la máxima retribución posible), del ente (reducir los gastos) y de los socios (maximizar los beneficios de la sociedad). En cualquier caso, esta previsión supone que sean los socios los que, mediante acuerdo adoptado en la junta general con una mayoría cualificada, fijen el régimen retributivo de los administradores sociales.

En este sentido, apunta la **sentencia del Tribunal Supremo n.º 98/2018, de 26 de febrero, ECLI:ES:TS:2018:494:**

«Como consecuencia de lo expuesto, el sistema diseñado en la TRSLC, tras la reforma operada por la Ley 31/2014, queda estructurado en tres niveles.

El primero está constituido por los estatutos sociales, que conforme a lo previsto en el art. 217.1 y 2 y 23.e TRSLC han de establecer el carácter gratuito (bien expresamente, bien por no tener previsión alguna al respecto) o retribuido del cargo y, en este último caso, han de fijar el sistema de retribución, que determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los previstos con carácter ejemplificativo en el art. 217.2 TRSLC».

## RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

**Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 21 de enero de 2016**

**Asunto: concreción de la cláusula estatutaria que establezca la retribución del cargo de administrador.**

*«Para decidir si la disposición estatutaria cuestionada se ajusta o no al artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital, según el cual el sistema de retribución de los administradores deberá constar, en todo caso, en los estatutos sociales, debe tenerse en cuenta la doctrina de este Centro Directivo, que ha tenido ocasión de pronunciarse, repetidamente, sobre la materia en diversas Resoluciones citadas en los "Vistos" de la presente, de las que resulta que el concreto sistema de retribución de los administradores debe estar claramente establecido en estatutos, determinando si dicho sistema consiste en una participación en beneficios, con los límites legalmente establecidos, en dietas, en un sueldo mensual o anual, en seguros de vida, planes de pensiones, utilización en beneficio propio de bienes sociales, en entrega de acciones o derechos de opción sobre las mismas o cualquier otro sistema que se desee establecer.*

*Así, en concreto, la Resolución de 12 de noviembre de 2003 (cuyo criterio ha sido reiterado en las Resoluciones de 16 de febrero y 7 de marzo de 2013 y 17 de junio de 2014), mantuvo que el régimen legal de retribución de los administradores exige que se prevea en estatutos, de forma expresa, que el administrador es retribuido, para así destruir la presunción de gratuidad, y también la determinación de uno o más sistemas concretos para la misma, de suerte que en ningún caso quede a la voluntad de la junta general su elección o la opción entre los distintos sistemas retributivos, que pueden ser cumulativos pero no alternativos».*

### || **Sistemas de retribución de los administradores**

El sistema de remuneración de los administradores que se establezca en los estatutos sociales tendrá, por tanto, que determinar el concepto o conceptos retributivos que percibirán en su condición de tales. En concreto, conforme al **artículo 217.2 de la LSC**, dichos **conceptos retributivos** podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:

- Una asignación fija.
- Dietas de asistencia.
- Participación en beneficios.
- Retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia.
- Remuneración en acciones o vinculada a su evolución.
- Indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador.
- Los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.

A su vez, en lo que se refiere en concreto a la participación en beneficios, el **artículo 218 de la LSC** precisa lo siguiente:

«1. Cuando el sistema de retribución incluya una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma. En este último caso, la junta

general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, el porcentaje máximo de participación en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.

3. En la sociedad anónima, la participación solo podrá ser detrída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento del valor nominal de las acciones o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido».

Y en cuanto a la remuneración vinculada a las acciones de la sociedad anónima, por su parte, el **artículo 219 de la LSC** establece:

«1. En la sociedad anónima, cuando el sistema de remuneración de los administradores incluya la entrega de acciones o de opciones sobre acciones, o retribuciones referenciadas al valor de las acciones deberá preverse expresamente en los estatutos sociales y su aplicación requerirá un acuerdo de la junta general de accionistas.

2. El acuerdo de la junta general de accionistas deberá incluir el número máximo de acciones que se podrán asignar en cada ejercicio a este sistema de remuneración, el precio de ejercicio o el sistema de cálculo del precio de ejercicio de las opciones sobre acciones, el valor de las acciones que, en su caso, se tome como referencia y el plazo de duración del plan».

#### **RESOLUCIÓN RELEVANTE**

**Sentencia del Tribunal Supremo n.º 180/2015, de 9 de abril,  
ECLI:ES:TS:2015:2061**

**Asunto: sistemas de retribución de los administradores tras la Ley 31/2014.**

*«La retribución de los administradores debe venir determinada en los estatutos sociales, de acuerdo con lo previsto en los arts. 217, 23.e) LSC y art. 124.3 RRM que prevén que se fije un “sistema de retribución” en los mismos. Aún no siendo aplicable al presente supuesto por razones temporales, el sistema retributivo ha sido ampliamente modificado, a la vez que mejor determinado por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del Gobierno corporativo (en adelante, Ley 31/2014), concretamente el art. 217 LSC (remuneración de los administradores). Tal exigencia, que opera también como tutela para los administradores, tiene por finalidad principal, como señala la STS 893/2012, de 19 de diciembre de 2011, potenciar la máxima información a los accionistas, presentes y futuros, a fin de facilitar el control de la actuación de aquéllos, dada la contraposición entre los intereses particulares de los mismos en obtener la máxima retribución posible y los de la sociedad en aminorar los gastos y los de los accionistas en maximizar los beneficios repartibles.*

*Por sistema de retribución puede entenderse el conjunto de reglas encaminadas a determinar la retribución. La LSC concede un amplio margen de libertad para fijar en los estatutos el sistema de retribución. A pesar de expresarse la norma reglamentaria en singular, nada se opone para que el sistema revista una cierta complejidad o sistemas mixtos como así lo ha señalado esta Sala, entre otras sentencias, la más reciente, la STS 411/2013, de 25 de junio, siguiendo las SSTS 893/2011, de 19 de diciembre, 25/2012 de 10 de febrero y 441/2007, de 24 de abril, fijando como doctrina según la*

*cual “[s]e deja a los redactores de los estatutos una amplia libertad en la elección del sistema (cantidad fija a pagar al principio o al final de la relación, sueldo, dietas de asistencia, participación en ganancias, combinación de esos sistemas...). Y como sostiene la STS 1147/2007, de 21 de octubre, debe atenderse al interés de los accionistas en no verse sorprendidos por cláusulas de indemnización pactadas por los consejeros, actuando en nombre de la sociedad, con motivo de su cese”, pues, como señala la STS 441/2007, de 24 de abril, su finalidad es “proteger a los accionistas de la posibilidad de que los administradores la cambien (la retribución) por propia decisión”.*

*(...)*

*La Ley de Sociedades de Capital hasta la promulgación de la Ley 31/2014, no se había preocupado de regular la retribución de cada uno de los administradores, en función de las responsabilidades atribuidas. Tan solo el art. 124.3 del RRM, señalaba que, salvo disposición contraria de los estatutos, la retribución correspondiente a los administradores será igual para todos ellos, posibilidad que, con frecuencia, se encomendaba al Consejo de administración, con base en su competencia para regular su propio funcionamiento (art. 245.2 LSC), sin perjuicio de que los estatutos puedan fijar criterios generales sobre los que acordar el reparto retributivo».*

Finalmente, conviene también tener en cuenta que el artículo 260 de la LSC especifica que la memoria deberá contener, entre otras cuestiones, «el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida o de responsabilidad civil respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de administración y personal de alta dirección. Cuando los miembros del órgano de administración sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representan» (mención undécima). Tales informaciones podrán darse de forma global por concepto retributivo.

#### **CUESTIÓN**

**¿Sería admisible una cláusula estatutaria que estableciese una retribución para los administradores consistente en una cuantía fija de dinero por servicios prestados determinada anualmente por la junta general?**

En principio, esta cláusula sí sería admisible, puesto que se estaría fijando un sistema de retribución (una cantidad fija de dinero) y un procedimiento para su determinación (por acuerdo de la junta general fijado anualmente). La cláusula podría ser más concreta, estableciendo ciertos criterios generales que sirviesen como base para la cuantificación de la remuneración, pero sus términos parecen precisos y claros. Así lo entendió, por ejemplo, la **sentencia del Tribunal Supremo n.º 180/2015, de 9 de abril, ECLI:ES:TS:2015:2061**.

#### **|| Cuantía máxima de la retribución**

Tras la reforma operada en el año 2014, el apartado 3 del artículo 217 de la LSC incluye la exigencia de que **por la junta general se apruebe el importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales**, que permanecerá en vigor hasta que se modifique por la misma junta. Además, y salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se

establecerá por acuerdo de estos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.

Con respecto a la fijación de esta cuantía máxima para la retribución anual de los administradores, conviene, asimismo, traer a colación lo apuntado por la **sentencia del Tribunal Supremo n.º 100/2018, de 28 de febrero, ECLI:ES:TS:2018:646**:

«La exigencia de un acuerdo de la junta que establezca el importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores por el desempeño de su cargo (“en su condición de tales”) fue introducida en la reforma llevada a cabo por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre. No se contenía en la normativa anterior ni en la jurisprudencia que la interpretó, por lo que no puede aplicarse retroactivamente a un acuerdo adoptado en una fecha anterior a la entrada en vigor de la reforma, como ha hecho la sentencia recurrida.

Además, ese importe máximo anual no sería predicable de un concreto concepto retributivo, como son las dietas de asistencia a las reuniones del consejo de administración, sino de la remuneración del conjunto de los administradores».

La *ratio* de esta norma es que el importe máximo de remuneración anual sea aprobado por la junta general y que rija mientras no se modifique por ella misma. Sin embargo, tanto la fijación inicial como las eventuales modificaciones no han de realizarse necesariamente con antelación al comienzo del ejercicio al que se pretenda aplicar. También podrán aprobarse una vez el ejercicio económico esté muy avanzado, dado que lo relevante es que la junta preste su autorización o conformidad durante ese ejercicio (**sentencia del Tribunal Supremo n.º 310/2021, de 13 de mayo, ECLI:ES:TS:2021:1859**).

## **|| La retribución de los consejeros ejecutivos**

Cuando la administración de la sociedad se confía a un consejo de administración, la distinción entre «meros» consejeros, consejeros delegados y consejeros ejecutivos ha generado dudas y discusiones en torno al régimen de retribución aplicable a los dos últimos tras la modificación introducida en el artículo 249 de la LSC por la Ley 31/2014, en materia de delegación de las facultades del consejo.

Con esta reforma se desarrolló el régimen aplicable en ese ámbito y muchos operadores jurídicos entendieron que, a partir de entonces, dicho precepto pasó a regular la retribución de los consejeros delegados y ejecutivos de manera autónoma frente al régimen general previsto para los administradores «en su condición de tales». Consideraron que el artículo 217 de la LSC, en los casos de consejo de administración, solo resultaba aplicable a la remuneración de los administradores sociales sin funciones ejecutivas, que ejercieran funciones de administración ordinarias e inherentes al cargo. No les resultaría de aplicación a los consejeros ejecutivos, que, según este planteamiento, tendrían conferido un plus de funciones frente a las ordinarias e inherentes del cargo de consejero: las funciones ejecutivas. En su lugar,

quedarían sujetos al régimen retributivo previsto en el propio artículo 249 de la LSC y no se les aplicaría la reserva estatutaria recogida en el mencionado artículo 217.

**A TENER EN CUENTA.** Siguiendo dicho criterio, múltiples tribunales e incluso la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (anterior Dirección General de los Registros y del Notariado) admitieron la posibilidad de que las sociedades pudiesen retribuir a sus consejeros delegados y ejecutivos al amparo del artículo 249 de la LSC, aunque sus estatutos configurasen el cargo de administrador como gratuito, al entender que la retribución prevista en aquel precepto tenía un carácter autónomo con respecto al régimen del artículo 217 de la LSC.

Sin embargo, tal interpretación fue rechazada por el Tribunal Supremo en su **sentencia n.º 98/2018, de 26 de febrero, ECLI:ES:TS:2018:494**, donde el Alto Tribunal razonó lo siguiente:

«(...) no consideramos que el art. 217 TRLSC regule exclusivamente la remuneración de los administradores que no sean consejeros delegados o ejecutivos, y que la remuneración de los consejeros delegados o ejecutivos esté regulada exclusivamente por el art. 249.3 y 4 TRLSC, de modo que la exigencia de previsión estatutaria no afecte a la remuneración de estos últimos ni se precise acuerdo alguno de la junta general en los términos previstos en el art. 217 TRLSC.

El art. 217 TRLSC sigue regulando, como indica su título, la “remuneración de los administradores”, y su apartado primero exige que los estatutos sociales establezcan, si no se quiere que el cargo sea gratuito, el carácter remunerado del mismo y determinen el sistema de remuneración del “cargo de administrador”. El precepto no distingue entre distintas categorías de administradores o formas del órgano de administración. En concreto, cuando se trata de un consejo de administración, no distingue entre consejeros ejecutivos y no ejecutivos.

Por tanto, este precepto exige la constancia estatutaria del carácter retribuido del cargo de administrador y del sistema de remuneración, cuestión objeto de este recurso, para todo cargo de administrador, y no exclusivamente para una categoría de ellos.

4.-Tampoco la utilización de la expresión “administradores en su condición de tales” en los nuevos apartados segundo y tercero del art. 217 TRLSC debe interpretarse como han hecho la Audiencia Provincial y la DGRN.

La condición del administrador, como de forma reiterada ha declarado este tribunal (en el mismo sentido se ha pronunciado la Sala de lo Social del Tribunal Supremo al interpretar el art. 1.3.c del Estatuto de los Trabajadores), no se circunscribe al ejercicio de facultades o funciones de carácter deliberativo o de supervisión, sino que son inherentes a su cargo tanto las facultades deliberativas como las ejecutivas.

(...)

Si algunos miembros del consejo de administración ejercen funciones ejecutivas lo hacen en su condición de administradores, porque solo en calidad de tales pueden recibir la delegación del consejo.

(...)

21.-Por tanto, en las sociedades no cotizadas, la relación entre el art. 217 TRLSA (y su desarrollo por los arts. 218 y 219) y el art. 249 TRLSA no es de alternatividad, como sostiene la sentencia recurrida y la DGRN, en el sentido de que la retribución de los administradores que no sean consejeros delegados o ejecutivos se rige por el primer grupo de preceptos, y la de los consejeros delegados o ejecutivos se rige exclusivamente por el art. 249 TRLSA, de modo que a estos últimos no les afecta la reserva estatutaria del art. 217, la intervención de la junta de los arts. 217.3, 218 y 219, los criterios generales de determinación de la remuneración del art. 217.4 y los requisitos específicos para el caso de participación en beneficios o remuneración vinculada a acciones de los arts. 218 y 219.

**La relación entre unos y otros preceptos (217 a 219, de una parte, y 249 TRLSA, de otra) es de carácter cumulativo, como sostiene el recurrente. El régimen general se contiene en los arts. 217 a 219 TRLSA, preceptos que son aplicables a todos los administradores, incluidos los consejeros delegados o ejecutivos.** De hecho, algunas de sus previsiones (retribuciones previstas en los apartados "c" a "g" del art. 217.2 y el desarrollo que de algunas de ellas se contienen en los arts. 218 y 219) son aplicables de forma típica a los consejeros delegados o ejecutivos.

El art. 249 TRLSA contiene las especialidades aplicables específicamente a los consejeros delegados o ejecutivos, que deberán firmar un contrato con la sociedad, que sea aprobado por el consejo de administración con el voto favorable de dos terceras partes de sus miembros y con la abstención del consejero afectado tanto en la deliberación como en la votación, pero cuyo contenido ha de ajustarse al "marco estatutario" y al importe máximo anual de las retribuciones de los administradores, en el desempeño de su cargo, fijado por acuerdo de la junta general, en cuyo ámbito ejercita el consejo de administración su competencia para decidir la distribución de las remuneraciones correspondientes a los administradores. Asimismo, esta retribución del consejero delegado o ejecutivo recogida en el contrato debe ajustarse a los criterios generales establecidos en el art. 217.4 TRLSA y cumplir los requisitos específicos previstos en los arts. 218 y 219 TRLSA cuando se establezcan como conceptos retributivos los previstos en tales preceptos legales».

### || **En conclusión, ¿cuál es el sistema retributivo aplicable a los administradores?**

Tras la reforma operada por la Ley 31/2014, el sistema retributivo que, a estos efectos, diseña la LSC se estructura en **tres niveles**:

1. Los **estatutos sociales** han de establecer el carácter gratuito (bien expresamente o bien por no contener previsión al respecto) o retribuido del cargo. Además, en este último caso, tendrán que fijar el sistema de retribución, que determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los previstos con carácter ejemplificativo en el artículo 217.2 de la LSC.

2. Por **acuerdo de la junta general** se establecerá el importe máximo de la remuneración anual de los administradores en las sociedades no cotizadas (artículo 217.3 *ab initio* de la LSC). Aunque ello sin perjuicio de que la junta pueda adoptar un acuerdo de contenido más amplio, que establezca una política de remuneraciones como resulta de los artículos 249.4 y 249 bis de la LSC (que contemplan este acuerdo con carácter eventual para las sociedades no cotizadas, puesto que, en el caso de las cotizadas, el acuerdo que establezca la política de remuneraciones es preceptivo según el artículo 529 novodécimo de la LSC). Este límite máximo fijado por la junta permanecerá vigente mientras no se apruebe su modificación (primer inciso del artículo 217.1 de la LSC). Además de estos acuerdos de carácter general, los artículos 218 y 219 de la LSC también prevén la intervención de la junta en el caso de remuneración mediante participación en los beneficios o vinculada a las acciones de la sociedad anónima.
3. El tercer nivel lo constituyen las **decisiones de los propios administradores**. Salvo que la junta general determine otra cosa, les corresponderá a ellos la distribución de la retribución entre los distintos administradores conforme al artículo 217.3 de la LSC. En caso de consejo de administración, la decisión será de este y deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero. Y, en particular, por lo que se refiere a los consejeros delegados o ejecutivos, habrá que tener en cuenta el contrato celebrado con estos en los términos previstos en los artículos 249.3 y 4 de la LSC, en el que se plasmarán las condiciones particulares de su retribución.

Por otra parte, estos tres niveles tendrían como base la idea de que las remuneraciones de los administradores deban guardar una razonable proporción con la importancia y la situación económica de la sociedad, así como con las retribuciones que se satisfagan en empresas similares o comparables.



## 2.

# LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES NO COTIZADAS: ASPECTOS LABORALES MÁS RELEVANTES

### ¿Cuál es el régimen laboral aplicable a los administradores de sociedades?

Ser administrador de una sociedad supone, entre otras cosas, desempeñar un puesto de responsabilidad. Ahora bien, las formas de administrar una sociedad son diferentes en función del tipo de sociedad, de la naturaleza de la persona administradora y del número de administradores y/o socios que la componen.

Además, debe tenerse en cuenta que la relación que une a empresa y administrador no puede entenderse como una extensión de las relaciones laborales ordinarias, ya que no rigen los requisitos de dependencia y ajenidad, que son los pilares básicos sobre los que se asienta la relación empresa-trabajador.

Es por ello que, para dar una respuesta precisa a la pregunta que da título a este tema, se hace necesario realizar un estudio de las siguientes figuras o conceptos:

1. La teoría del vínculo emanada de dos sentencias del Tribunal Supremo, ambas de fecha 29 de septiembre de 1988 (ECLI:ES:TS:1988:15517 y ECLI:ES:TS:1988:6635), conocidas como «caso Huarte».
2. La regulación que existe actualmente en el Estatuto de los Trabajadores respecto a los administradores.
3. La regulación que rige el régimen de cotización de los administradores en la Seguridad Social.

**A TENER EN CUENTA.** El análisis de cada uno de estos apartados va a realizarse respecto de sociedades no cotizadas, que es donde surge la problemática derivada de la presunción de gratuidad del cargo. Esto no ocurre en las sociedades cotizadas donde, por el contrario, el cargo de administrador se presume retribuido.

## **2.1. Relación entre administrador y sociedad: análisis de su naturaleza**

---

Explicar la relación que existe entre administrador y sociedad es una tarea compleja. Es compleja en tanto supone abordar el análisis de varias materias del derecho en consonancia con un cuerpo jurisprudencial que ha ido formándose en torno a la vinculación que une a ambas partes.

La lógica nos llevaría a pensar que esta relación debe incardinarse dentro del ámbito laboral, por tratarse de «trabajadores de la empresa» que rinden cuentas a los socios. Ahora bien, esta no es la realidad del puesto. Debemos recordar que los administradores de una sociedad son aquellos que toman las decisiones operativas en el día a día de la compañía y son los encargados del buen funcionamiento de todas las partes integrantes de la misma; son, en fin último, los responsables de la empresa.

Esta situación de poder sitúa a los administradores fuera de las dinámicas habituales de las relaciones laborales, que se caracterizan, entre otras cuestiones, por:

- La dependencia.
- La ajenidad.

Estas dos características pueden definirse como las ordenadoras de las relaciones laborales.

### **Relación de dependencia entre trabajador y empresario**

Por su parte, la dependencia es necesaria en tanto no es posible establecer un orden jerárquico sólido que permita orientar la política empresarial hacia la consecución de determinados objetivos. En concreto, se asume que existe dependencia cuando se den estas circunstancias:

- Sometimiento a una jornada y horario.
- Poder sancionador del empresario al trabajador.
- Utilización de los medios y materiales de la empresa.
- Lugar de trabajo en el centro del empresario contratante.
- Inserción del trabajador en la organización de trabajo del empresario que se encarga de programar su actividad.
- Necesidad de dar cuenta al empresario del trabajo realizado, controlando este el resultado de la actividad.

No vamos a entrar en mayor profundidad en el estudio de este término, ya que la jurisprudencia y literatura científica es demasiado extensa. En resumen, la dependencia hace referencia a la subordinación del trabajador al organigrama empresarial —normativa aplicable, usos y costumbres—, así, la dependencia implica que el trabajador quede sujeto, incluso de forma flexible y no rígida, a la esfera organicista y rectora de la empresa. No implica una subordinación absoluta, sino solo la inserción en el círculo rector, organizativo y disciplinario de la empresa.

## La ajenidad como nota característica de las relaciones laborales

Por otro lado, la ajenidad se define por la Real Academia Española de la lengua como «cualidad de las relaciones laborales por cuenta ajena, en contraposición a trabajo autónomo». Esta ajenidad cristaliza en que no corresponden al empleado las tomas de decisión de políticas empresariales, en consonancia con la relación de dependencia, siendo el empresario el encargado de, entre otras cuestiones, lo siguiente:

- 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:
  - Fijación de precios o tarifas.
  - Selección de clientela.
  - Indicación de personas a atender.
  - Carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo (STS, rec. 1463/1994, de 20 de septiembre de 1995, ECLI:ES:TS:1995:4608).
  - 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 (STS, rec. 4169/2008, de 7 de octubre de 2009, ECLI:TS:2009:6415).

### RESOLUCIÓN RELEVANTE

**Sentencia del Tribunal Supremo n.º 8640/2012, de 26 de noviembre, ECLI:ES:TS:2012:8640**

**Asunto: análisis de los conceptos de ajenidad y dependencia.**

*«(...) es necesario tomar en consideración la totalidad de las circunstancias concurrentes en el caso con el fin de constatar si se dan las notas de ajenidad, retribución y dependencia, en el sentido en que estos conceptos son concebidos por la jurisprudencia [SSTS 27/05/92 –rcud 1421/91– ....; 06/03/02 –rcud 1367/01–; 28/10/04 –rcud 5529/03–; 20/03/07 –rcud 747/06–; y 31/01/08 –rcud 3363/06–], porque es un lugar común en las resoluciones judiciales que versan sobre la calificación del contrato en virtud del cual se prestan unos servicios, que con el mismo contenido, pueden derivarse de un contrato de trabajo o de un arrendamiento de servicios (...).*

*(...)*

*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»*

*(...) la dependencia —entendida como situación del trabajador sujeto, aun en forma flexible y no rígida, ni intensa a la esfera organicista y rectora de la empresa—, y la ajeneidad, respecto al régimen de retribución, constituyen elementos esenciales que diferencian la relación de trabajo de otros tipos de contratos».*

## ¿Qué dice la normativa laboral al respecto?

Conforme al artículo 1.1 del ET, quedan enmarcados en la relación laboral común «los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario». Por el contrario, se excluye de su ámbito de aplicación, según el artículo 1.3.c) del ET:

«La actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa solo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo».

Así las cosas, **los administradores que ejerzan exclusivamente funciones inherentes a su cargo quedarán excluidos de la relación laboral común y sujetos al régimen jurídico mercantil**, de modo que los conflictos que puedan surgir entre ellos y la sociedad tendrán que dirimirse por los órganos jurisdiccionales del orden civil.

No en vano, conforme al artículo 1.1 del ET y tal y como ha reiterado la jurisprudencia, el concepto legal de trabajador por cuenta ajena exige la existencia de una prestación de servicios voluntaria, retribuida, ajena e independiente. Sin embargo, en el caso de los administradores sociales algunas de las notas características de esta relación laboral común están ausentes o, cuanto menos, desdibujadas. En especial, como decíamos, la ajeneidad y la dependencia, que son conceptos abstractos que se manifiestan de forma diferente según cual sea la actividad y el modo de producción, pero que están estrechamente conectados entre sí.

Son dos notas que se difuminan o desaparecen en relación con los administradores que desempeñan únicamente las funciones propias de dicho cargo, habida cuenta, por ejemplo, del hecho de que su relación con la sociedad no nace de un contrato de trabajo, sino de una designación realizada por el órgano supremo de aquella (la junta de socios, tal y como prevé el artículo 214.1 de la LSC) o del régimen de caducidad y cese de este cargo, en los términos en que se regula en los artículos 222 y siguientes de la LSC.

La determinación de la naturaleza jurídica de la relación que une al administrador con la sociedad no siempre es fácil y genera una muy amplia casuística en la práctica. En cada caso concreto, habrá que analizar cuáles son los elementos y las notas que integran la relación contractual de que se trate. Y es que, no en vano, la prestación de servicios a otro puede instrumentarse a través de muchos y muy variados tipos de contratos, que no siempre suponen una auténtica relación laboral entre las partes o que, incluso implicando una relación laboral, determinan que tenga el carácter de especial frente al régimen general del ET.

## CUESTIÓN

### ¿Qué se entiende por «cometidos inherentes al cargo» de administrador?

Las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad son las actividades típicas y específicas de los órganos de administración de las sociedades mercantiles, cualquiera que sea la forma que estos revistan. Ahora bien, no cabe entender que dichos órganos de administración se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas u orientativas, tal y como ya apuntó el Tribunal Supremo en su sentencia n.º 8853/1994, de 22 de diciembre, ECLI:ES:TS:1994:8853 al disponer que:

*«(...) es equivocado y contrario a la verdadera esencia de los órganos de administración de la sociedad entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía. Por consiguiente, todas estas actuaciones comportan “la realización de cometidos inherentes” a la condición de administradores de la sociedad, y encajan plenamente en el “desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración de las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad”, de ahí que se incardinan en el mencionado art. 1.º-3.c) del Estatuto de los Trabajadores».*

## RESOLUCIÓN RELEVANTE

**Sentencia del Tribunal Supremo n.º 805/2020, de 25 de septiembre, ECLI:ES:TS:2020:2924**

**Asunto: notas definitorias de la relación laboral común.**

*«1. Los criterios jurisprudenciales para diferenciar el contrato de trabajo de otros vínculos de naturaleza semejante son los siguientes [por todas, sentencias del TS de 24 de enero de 2018 (Pleno), recursos 3394/2015 y 3595/2015; 8 de febrero de 2018, recurso 3389/2015; y 4 de febrero de 2020, recurso 3008/2017]:*

*1) La realidad fáctica debe prevalecer sobre el nomen iuris porque “los contratos tienen la naturaleza que se deriva de su real contenido obligacional, independientemente de la calificación jurídica que les den las partes; de modo que a la hora de calificar la naturaleza laboral o no de una relación debe prevalecer sobre la atribuida por las partes, la que se derive de la concurrencia de los requisitos que determinan la laboralidad y de las prestaciones realmente llevadas a cabo”.*

*2) Además de la presunción iuris tantum de laboralidad que el art. 8 del ET atribuye a la relación existente entre quien presta un servicio retribuido y quien lo recibe, el art. 1.1 del ET delimita, desde el punto de vista positivo, la relación laboral, calificando de tal la prestación de servicios con carácter voluntario cuando concurren, además de dicha voluntariedad, tres notas que también han sido puestas reiteradamente de manifiesto por la jurisprudencia, cuales son, la ajenidad en los resultados, la dependencia en su realización y la retribución de los servicios.*

*3) La línea divisora entre el contrato de trabajo y otros vínculos de naturaleza análoga (particularmente la ejecución de obra y el arrendamiento de servicios), regulados por la legislación civil o mercantil, no aparece nítida ni en la doctrina, ni en la legislación, y ni siquiera en la realidad social. Y ello es así, porque 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 tanto que el contrato de trabajo es una especie del género anterior, consistente en el intercambio de obligaciones y prestaciones de trabajo, pero en este caso dependiente, por cuenta ajena y a*

*cambio de retribución garantizada. En consecuencia, la materia se rige por el más puro casuismo, de forma que es necesario tomar en consideración la totalidad de las circunstancias concurrentes en el caso, a fin de constatar si se dan las notas de ajenidad, retribución y dependencia, en el sentido en que estos conceptos son concebidos por la jurisprudencia.*

*2. Este Tribunal ha utilizado como indicio de la existencia de una relación laboral (sentencias del TS de 24 de enero de 2018, recurso 3394/2015; 8 de febrero de 2018, recurso 3389/2015; y 4 de febrero de 2020, recurso 3008/2017) la diferencia entre la escasísima cuantía en inversión que el trabajador ha de realizar para poder desarrollar la actividad encomendada (herramientas comunes, teléfono móvil o pequeño vehículo) frente a la mayor inversión que realiza la principal y entrega al actor (herramienta especializada, vehículos para transporte de piezas importantes, así como el conocimiento de las instalaciones a montar para lo que se forma al actor).*

*3. Por el contrario, se tratará de un contrato de arrendamiento de servicios y no de una relación laboral cuando el demandante (sentencia del TS de 24 de enero de 2018, recurso 3595/2015):*

- 1) Se limita a la práctica de actos profesionales concretos.*
- 2) No está sujeto a jornada, vacaciones, órdenes, ni instrucciones.*
- 3) Practica su trabajo con entera libertad; con independencia y asunción del riesgo empresarial».*

## **La «doble naturaleza» de la relación: un resumen de la teoría del vínculo**

### **Los administradores unidos a la sociedad mediante una relación laboral y mercantil**

La denominada teoría del vínculo parte de la conocida como «sentencia Huarte». Esta sentencia, ya que en España no somos tan partidarios de darle nombre a las resoluciones, es la **sentencia del Tribunal Supremo, de 29 de septiembre de 1988, ECLI:ES:TS:1988:15517.**

En realidad, son dos sentencias, ya que a esta la acompaña otra de idéntica fecha y contenido (ECLI:ES:TS:1988:6635) que resuelve sobre otra persona en idéntica situación que la primera.

En concreto, la sentencia trata de dilucidar cuál es la naturaleza jurídica de la relación que une a un consejero delegado del consejo de administración de la sociedad demandada y la propia sociedad, a fin de determinar cuál es la indemnización que le corresponde por la finalización de la prestación de servicios que venía realizando.

Esta sentencia es pionera al determinar que:

«La relación del Consejero, corito miembro de uno de los órganos de la Sociedad, con ésta, es de carácter interno. No concurre ninguna de las características de la relación laboral, tal como la define el art. 1.1 del Estatuto de los Trabajadores, ni siquiera la dualidad de partes en el sentido que la contempla este precepto, sirio la propia y específica de la existente

entre las personas jurídicas y, las individuales integrantes de sus órganos, mediante las cuales, necesariamente, ha de realizar el cumplimiento de sus fines, objeto de atención por el derecho mercantil, y que no es lugar éste de examinar. No altera este planteamiento, sino que, por el contrario, le confirma, lo que dispone el art. 77 de la citada Ley de Sociedades Anónimas, pues distingue tres supuestos en que puede delegar sus funciones: en una Comisión Ejecutiva, de su propio seno; uno o más Consejeros Delegados; o apoderamientos a cualquier persona. En los dos primeros casos los Consejeros, en comisión o delegados, siguen realizando funciones que le son propias y en el tercero, en cambio se recurre a una persona ajena al Consejo con quien, efectivamente, se establecería una relación que hoy, a tenor de lo dispuesto en el art. 2.1.a) del Estatuto de los Trabajadores y en el art. 1.2 del Real Decreto 3382/1985 hay que reputar como laboral de carácter especial. Hay que insistir, por tanto, 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 las define el precepto reglamentario, sino que la efectúe un trabajador, como el mismo precepto menciona; y no un Consejero en el desempeño de su cargo. Es cierto que la jurisprudencia ha puesto especial atención en la importancia de las funciones realizadas para resolver sobre la cuestión de la competencia de esta Jurisdicción, pero ello ocurría, necesariamente, cuando quedaban excluidas del ámbito de la laboral todos los llamados cargos de alta dirección o gestión en la Empresa, lo cual ocurría, como es sabido, hasta el 1.º de enero de 1986, fecha de la entrada en vigor del calendario Real Decreto».

**A TENER EN CUENTA.** Todas las remisiones normativas que realiza la sentencia se encuentran actualmente derogadas y debe tenerse en cuenta que quizá alguno de los artículos o cuestiones mencionadas no encuentren correlativo en las actuales leyes. Por ejemplo, la LSC —Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio— no recoge concordancia con el mencionado artículo 77 de la Ley de Sociedades Anónimas.

De este modo, se asienta como criterio jurisprudencial que existe la posibilidad de que coexistan en la figura del administrador una doble relación jurídica entre él y la empresa que administra: por un lado, una relación de carácter laboral por los cometidos que realiza como personal de alta dirección —relación laboral de carácter especial— y, por otro lado, una relación mercantil por el puesto desempeñado como miembro del consejo de administración de la sociedad.

Esta doctrina ha sido discutida a lo largo de los años, pero ha habido ciertos puntos de inflexión en el criterio interpretativo que debe seguirse.

Hasta ahora, lo que tenemos claro es que coexisten dos naturalezas por el desempeño de cada uno de los cargos de un administrador que es, a su vez, alto directivo de una empresa. Ahora bien, hay que traer a colación la conocida como «sentencia Mahou», **sentencia del Tribunal Supremo**,

**rec. 3991/2004, de 13 de noviembre de 2008, ECLI:ES:TS:2008:7057**, en donde el Alto Tribunal, analizando una cuestión idéntica a la resuelta por la «sentencia Huarte», lleva a una conclusión diferente asumiendo la teoría del vínculo:

«d) En cuarto lugar, la Sala de lo Social ha apuntado que al comparar el art. 1.3.c) E.T. y el art. 1.2 del Real Decreto 1382/1985 se aprecia “la existencia de un punto de coincidencia en la delimitación de las actividades” de los administradores y del personal de alta dirección, pues en ambos casos “se concreta en el ejercicio de poderes correspondientes a la titularidad de la empresa” [Sentencias de 21 de enero de 1991, cit., FD Segundo; de 13 de mayo de 1991, cit., FD Segundo; de 3 de junio de 1991, cit., FD Cuarto; de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Quinto; y de 16 de junio de 1998 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 5062/1997), FD Tercero]; ahora bien, “aunque unos y otros realicen funciones análogas, la naturaleza jurídica de las relaciones que cada uno de ellos mantiene con la entidad es marcadamente diferente”, dado que “en la relación laboral del personal de alta dirección impera y concurre de forma plena y clara la ajenidad, nota fundamental tipificadora del contrato de trabajo, mientras que la misma no existe, de ningún modo, en la relación jurídica de los miembros de los órganos de administración, ya que éstos, como se ha dicho, son parte integrante de la propia sociedad, es decir la propia personal jurídica titular de la empresa de que se trate” (Sentencia de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Cuarto).

e) En quinto lugar, en cuanto a la cuestión de si la doble actividad, como Presidente, Vicepresidente o Consejero Delegado y como Director General, determina “una doble relación — la orgánica mercantil y la laboral especial de alta dirección— o si, por el contrario, ha de prevalecer una de ellas”, la Sala Cuarta de este Tribunal ha señalado que, “[e]n principio y desde una perspectiva objetiva, es difícil apreciar la dualidad de relaciones, porque, a diferencia de lo que ocurre con la realización laboral común, las funciones propias de la alta dirección en cuanto correspondientes a la titularidad de la empresa son normalmente las atribuidas a los órganos de administración social” (Sentencia de 13 de mayo de 1991, cit., FD Segundo). Por esta razón, “cuando se ejercen funciones de esta clase la inclusión o exclusión del ámbito laboral no pueda establecerse en atención al contenido de la actividad, sino que debe realizarse a partir de la naturaleza del vínculo y de la posición de la persona que las desarrolla en la organización de la sociedad, de forma que si aquél consiste en una relación orgánica por integración del agente en el órgano de administración social cuyas facultades son las que actúan directamente o mediante delegación interna, dicha relación no será laboral” [Sentencias de 21 de enero de 1991, cit., FD Segundo; de 3 de junio de 1991, cit., FD Quinto; de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Quinto, y de 16 de junio de 1998, cit., FD Tercero; en términos casi idénticos, Sentencias de 13 de mayo de 1991, FD Segundo; de 20 de diciembre de 1999 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 1904/1999), FD Segundo; de 20 de noviembre de 2002, cit., FD Octavo; y de 26 de diciembre de 2007, cit., FD Segundo; en el mismo sentido, Sentencia de 18 de junio de 1991 (rec. cas. por infracción de ley núm. 1080/1990), FD Tercero]. Así

pues, “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” (Sentencias de 29 de septiembre de 1988, cit., FD Segundo; y de 22 de diciembre de 1994, cit., FD Sexto, in fine, que cita la anterior)».

En conclusión, la doble relación jurídica que mantienen estos administradores ha de entenderse como una: la relación mercantil subsume a la relación laboral. Esto tiene un impacto directo en las remuneraciones a percibir por los administradores que, formando parte del órgano de administración de la sociedad, realicen otras funciones dentro de la empresa, en particular, de alta dirección. El impacto es directo ya que el hecho de subsumir la relación laboral dentro de la mercantil, siendo esta la última vigente, determinará, en caso de no establecer los estatutos de la sociedad otra cosa, la gratuidad del cargo, lo que supone que cualquier remuneración que se haga por su trabajo a estas personas no sea conforme a derecho.

La incidencia más directa se muestra en el ámbito fiscal, ya que estos gastos no pueden considerarse como deducibles al no ser gastos lícitos de la actividad.

#### RESOLUCIONES RELEVANTES

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña n.º 59/2018, de 26 de enero, ECLI:ES:TSJCAT:2018:2689**

**Asunto: compatibilidad entre la condición de miembro de los órganos de administración de una sociedad y de personal de alta dirección.**

*«Sin embargo en el presente caso no puede predicarse del mismo tal carácter por cuanto carece de las notas de ajenidad y dependencia que caracterizan la relación laboral, en este sentido la sentencia del Tribunal Supremo, Sala Social de 26 de diciembre de 2007 ya señalaba: La exclusión de la relación de laboralidad de los socios que realizan otras tareas diferentes de las propias de su cualidad de socio puede venir dada por la falta de la nota de ajeneidad cuando dicho socio ostenta la titularidad de una cuota societaria determinante, de manera que la prestación de trabajo que pueda realizar se efectúa a título de aportación a la sociedad, cuota que esta Sala ha señalado a partir del 50% de participación en el capital social. Pero también puede venir excluida, al amparo del art. 1.3 c) ET, por falta de dependencia en el trabajo, cuando se trata de personas que forman parte del órgano máximo de dirección de la empresa, como ocurre con el demandante del presente pleito, en cuanto, además de ser titular de un tercio del capital social, era administrador solidario junto con los otros dos socios, siendo función típica de estas personas que forman parte del órgano de gobierno de la empresa la representación y suprema dirección de la misma, sin que su relación nazca de un contrato de trabajo sino de una designación o nombramiento por parte del máximo órgano de gobierno, de modo que su relación tiene carácter mercantil.*

*Es cierto que la jurisprudencia admite que esas personas puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa, pero ello sólo 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 supuestos 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. Y en este sentido existe una doctrina reiterada de la Sala, como por ejemplo en las sentencias de 29 de septiembre de 1988, de 16 de diciembre de 1991 (R° 810/90), de 22 de diciembre de 1994 (R° 2889/93), doctrina reiterada por otras muchas y que podemos resumir, con la sentencia de 20 de noviembre de 2002 (Rec. 337/02), en los siguientes términos: “La sentencia de 22-12-994 (rec. 2889/1993), al interpretar el art. 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores, señala que ‘Hay que tener en cuenta que las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad son las actividades típicas y específicas de los órganos de administración de las compañías mercantiles, cualquiera que sea la forma que éstos revistan, bien se trate de Consejo de Administración, bien de Administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la Ley; y así, en el ámbito de la sociedad anónima, los órganos de esta clase, que se comprendían en los artículos 71 a 83 de la Ley 17 julio 1951 y actualmente se recogen en los artículos 123 a 143 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 diciembre, tiene precisamente como función o misión esencial y característica la realización de esas actividades, las cuales están residenciadas fundamentalmente en tales órganos, constituyendo su competencia particular y propia’”».*

**Sentencia del Juzgado de lo Social de Salamanca n.º 46/2021, de 8 de febrero, ECLI:ES:JSO:2021:2016**

**Asunto: determinación de la naturaleza jurídica del vínculo que une a un alto directivo que es, a su vez, miembro del órgano de gobierno con la empresa.**

*«Muchas veces los criterios para deslindar ambas figuras son problemáticos, puesto que es obvio que el personal de alta dirección realiza las mismas funciones que los consejeros Delegados en actividades idénticas o análogas, siendo la naturaleza de la relación que vincula a las personas trabajadoras atinentes a la naturaleza de la verdadera relación que vincula a esas personas y no por la nomenclatura jurídica que se haya utilizado. Es por ello que no existe en el ordenamiento español una distinción entre los cometidos inherentes a los órganos de la Administración de las sociedades y los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa (que caracteriza el trabajo de alta dirección), por lo que calificar la relación con la categoría laboral exige atender a la naturaleza del vínculo y no al contenido de las funciones siendo así que normalmente la doctrina jurisprudencial ha entendido que se subsume la relación societaria a la laboral cuando coinciden y concurren en la misma persona las cualidades de Administrador de la sociedad y alto cargo. Por lo tanto, podríamos estar ante una relación de integración orgánica en el campo de la Administración social que sería de carácter mercantil y no laboral porque las funciones gerenciales que desempeñasen, precisamente y como derivación de un cargo de administrador, estarían en el ámbito de tal ordenamiento común consideramos que se trata de un trabajador que ejercita poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativos a los objetivos generales de la misma y que actúa con autonomía y plena responsabilidad sólo limitado por criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los Organos Superiores de Gobierno y Administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad, basándose siempre tal relación en una recíproca confianza que se acomoda al ejercicio de esos derechos y obligaciones según la buena fe laboral. Por ello hay elementos específicos de esa relación laboral especial de alta dirección que ha preconizado nuestra jurisprudencia y resultan evidentes (sentencia del T. Supremo 10 de enero de 2006). Así el alto directivo sólo tiene como superior al órgano societario o a la persona que ocupa ése puesto de titular en la empresa que es el verdadero empleador en el sentido funcional. Además esa alta dirección siempre recibe los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa en una especie de delegación*

*de primer grado. A ésa legitimación formal que otorgan los poderes inherentes se debe exigir como complemento inexcusable el desempeño efectivo de tales poderes en el ejercicio diario, donde el ámbito de actuación y prestación de tal servicio lo es al completo de la empresarial, sin perjuicio de ciertas especialidades funcionales, pero no bajo los parámetros de más subordinaciones. Por ello a las notas de autonomía y plena responsabilidad no podemos supeditar la posibilidad de plasmación de criterios e instrucciones si emanan del verdadero empleador funcional. Con todo lo manifestado se quiere decir que carece de relevancia la denominación estricta o literal del cargo o puesto de trabajo que otorgan las partes e incluso la naturaleza jurídica que trasciende a la constatación documental del contrato, por cuanto son el conjunto de las facultades y poderes que se desarrollan en la práctica efectiva del ejercicio diario las que conforman las notas características del régimen laboral a aplicar. Luego aún cuando el trabajador tome decisiones que conforman una asistencia técnica en la gestión fundamental de la actividad empresarial siempre los elementos objetivos del alcance y extensión de los poderes conferidos, y por otro lado los elementos jerárquicos consistentes en la sujeción al ejercicio de esas facultades de dirección a los órganos societarios, conforman una realidad inexcusable para entender que la prestación de servicios es propia de la alta dirección».*

## **2.2. Los administradores y el Estatuto de los Trabajadores**

---

La figura del administrador no encuentra regulación en el Estatuto de los Trabajadores. Cabría precisar que no encuentra una regulación que podríamos establecer como expresa, es decir, que se nombre de manera específica la figura para cualquier cometido que el legislador haya considerado.

No obstante, sí tiene una regulación tácita al delimitar el artículo 1 del ET cuál es el ámbito de aplicación del mismo:

«1. Esta ley será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario».

Y decimos que esta regulación se muestra de manera tácita ya que los administradores que, con carácter general, tienen una relación no laboral con la entidad, no se encuentran dentro «del ámbito de organización y dirección de otra persona», no perteneciendo al ámbito de aplicación del ET.

Además, hay que recordar el artículo 1.3.c) del ET que, esta vez sí, excluye de manera expresa a las siguientes personas:

«3. Se excluyen del ámbito regulado por esta ley:  
(...)

c) La actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa solo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo».

Además, la letra g) del mismo artículo establece una cláusula de cierre respecto de aquellos administradores que, por las características de su entidad u otras circunstancias, no encuentren encuadre en el contenido de la letra c):

«g) En general, todo trabajo que se efectúe en desarrollo de relación distinta de la que define el apartado 1».

Por si esta cláusula de cierre fuera poco, el artículo 2 del ET, al establecer el listado de las relaciones laborales de carácter especial, no deja lugar a duda al disponer que la alta dirección debe entenderse comprendida fuera del ámbito del ET:

«1. Se considerarán relaciones laborales de carácter especial:

a) La del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c)».

Se muestra necesario dar una definición de qué es el personal de alta dirección y, para ello, debemos acudir a la norma reguladora de la figura, en particular, al artículo 1.Dos del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, que dispone:

«Dos. Se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad.

Tres. Se excluye del ámbito de este Real Decreto la actividad delimitada en el artículo 1.3.c), del Estatuto de los Trabajadores.

Cuatro. El presente real decreto se aplicará a los máximos responsables y personal directivo a que se refiere el Real Decreto 451/2012, de 5 de marzo, sobre régimen retributivo de los máximos responsables y directivos en el sector público empresarial y otras entidades, que no estén vinculados por una relación mercantil, en aquello que no se oponga al mismo ni al Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral».

De lo expuesto hasta ahora, podemos sacar las siguientes **conclusiones**:

1. La figura de administrador no encuentra regulación específica en el ET.
2. El cargo de administrador no está sujeto a la legislación laboral, siendo de aplicación la mercantil.
3. Los puestos de alta dirección tampoco son objeto de regulación en el ET, debiendo acudir a la norma específica para cada uno.
4. Los puestos de alta dirección sí suponen el mantenimiento de una relación de carácter laboral, aunque no ordinaria, sino especial, es decir, con una normativa de aplicación propia.

### CUESTIONES

#### 1. ¿Puede un alto directivo ser, a su vez, administrador de una sociedad?

Sí, es más, suele ser relativamente habitual en medianas empresas donde el administrador o administradores —único, solidario o mancomunado— son, a su vez, personal que ha ido escalando a lo largo de su trayectoria profesional junto con la empresa. Según subimos el tamaño de planta de la empresa, se vuelve más complejo el organigrama y suele existir una diferenciación clara entre los socios y miembros del consejo de administración y el personal de alta dirección.

Nada impide que una persona ostente un cargo de alta dirección y sea administrador de la sociedad a la vez.

#### 2. ¿Cuál es la naturaleza del vínculo con la sociedad?

Según doctrina reiterada del Tribunal Supremo, la naturaleza de la relación es doble, laboral por ser alto directivo y mercantil por administrador; no obstante, debe subsumirse la relación laboral dentro de la mercantil (STS n.º de recurso 3991/2004, de 13 de noviembre de 2008, ECLI:ES:TS:2008:7057).

## 2.3. Los administradores y su régimen de Seguridad Social

---

Se hace preciso, para dar una respuesta a la pregunta que da título a este tema, asumir que la relación que une a un administrador con la sociedad que administra es estrictamente laboral.

Esto es necesario porque asumir que puede encuadrarse dentro de otro tipo de relación, en particular, la mercantil, implica que, además de administrador, se posee otra condición: la de socio o partícipe del negocio.

Esta afirmación se realiza sobre la base de tener en cuenta que no solo existe un tipo de sociedad en el ordenamiento jurídico español. Dentro de todos y cada uno de los tipos de sociedades, la condición de socio, comunero o partícipe tiene una serie de implicaciones respecto a la relación que los une a la misma y el régimen de la Seguridad Social al que deben adscribirse los administradores que son, a su vez, socios de estas.

A modo de ejemplo contrapuesto, los socios de sociedades cooperativas pueden decidir optar por su inclusión en el régimen general de la Seguridad Social, sean o no administradores de la misma. Mientras que los socios de una sociedad profesional, por la particularidad de esta figura, deben encuadrarse todos dentro del Régimen Especial para Trabajadores Autónomos (RETA) o mutualidad alternativa.

Por tanto, no cabe más que añadir al respecto del encuadre de los administradores en la Seguridad Social, siempre y cuando se limite exclusivamente a ser administrador y se obtenga una remuneración por ello —cabe recordar que siempre y cuando los estatutos no dispongan lo contrario, la administración de sociedades no cotizadas se entiende de carácter gratuito—, esta debe considerarse como una relación laboral ordinaria.

No obstante, sí cabe precisar que se realiza una diferencia entre dos tipos de administradores, por un lado, los administradores que no realizan

funciones de dirección o gerencia y, por otro lado, los que sí realizan dichas funciones.

Respecto a los primeros, la relación laboral será, como venimos analizando, de carácter ordinaria, es decir, la retribución cotizará por todos los conceptos y prestaciones que puedan imputarse al común de los trabajadores.

Por su lado, aquellos administradores que realicen labores de dirección operativa y gerencia no podrán subsumirse dentro de las relaciones laborales ordinarias, sino que se establece un régimen asimilado para ello cuya particularidad es que quedarán excluidos de la protección por desempleo y el Fondo de Garantía Salarial, tal y como dispone el artículo 136 de la LGSS:

«1. Estarán obligatoriamente incluidos en el campo de aplicación del Régimen General de la Seguridad Social los trabajadores por cuenta ajena y los asimilados a los que se refiere el artículo 7.1.a) de esta ley, salvo que por razón de su actividad deban quedar comprendidos en el campo de aplicación de algún régimen especial de la Seguridad Social.

2. A los efectos de esta ley se declaran expresamente comprendidos en el apartado anterior:

(...)

c) Como asimilados a trabajadores por cuenta ajena, los consejeros y administradores de las sociedades de capital, siempre que no posean su control en los términos previstos por el artículo 305.2.b), cuando el desempeño de su cargo conlleve la realización de las funciones de dirección y gerencia de la sociedad, siendo retribuidos por ello o por su condición de trabajadores por cuenta de la misma.

Estos consejeros y administradores quedarán excluidos de la protección por desempleo y del Fondo de Garantía Salarial».

## CUESTIONES

**1. Mis socios y yo tenemos una empresa dedicada a la compraventa en línea de productos tecnológicos. Debido a que poseemos otras líneas de negocio principal que consumen nuestro tiempo, decidimos contratar una persona que sea la encargada del negocio. ¿Debemos hacerle contrato ordinario? ¿Es personal de alta dirección?**

El hecho de ser la persona encargada de la dirección y gerencia de la entidad, quedando en sus manos cualquier toma de decisión, determina que debemos estar al artículo 136 de la LGSS que, si bien establece que su relación es de carácter laboral, con las correspondientes notas de ajenidad y dependencia, pero limitadas, el régimen asimilado determina la exclusión de la prestación por desempleo y del FOGASA para este trabajador.

En cuanto a la alta dirección, no. Existen diferencias entre la alta dirección y el administrador de la sociedad.

**2. Pasados unos años, disponemos de más tiempo y algunos de los socios decidimos tomar las riendas de la sociedad, manteniendo al administrador en el cargo, pero reduciendo sus funciones respecto de la dirección y gerencia de la sociedad. ¿El régimen laboral del administrador contratado varía?**

Sí, al no realizar labores de dirección y gerencia, el administrador se convierte en un trabajador donde las notas de ajenidad y dependencia son las de cualquier

otro, no encontrándose limitadas ya que ahora estaría subordinado a las decisiones de los socios.

Por tanto, debería modificarse la cotización de este trabajador para que cotice por desempleo y al FOGASA.

#### **RESOLUCIÓN RELEVANTE**

**Sentencia del Tribunal Supremo, rec. 3574/2017, de 26 de febrero de 2018, ECLI:ES:TS:2018:494**

**Asunto: los estatutos sociales deben prever la remuneración de los administradores.**

*«3.- Como primer argumento, no consideramos que el art. 217 TRLSC regule exclusivamente la remuneración de los administradores que no sean consejeros delegados o ejecutivos, y que la remuneración de los consejeros delegados o ejecutivos esté regulada exclusivamente por el art. 249.3 y 4 TRLSC, de modo que la exigencia de previsión estatutaria no afecte a la remuneración de estos últimos ni se precise acuerdo alguno de la junta general en los términos previstos en el art. 217 TRLSC.*

*El art. 217 TRLSC sigue regulando, como indica su título, la “remuneración de los administradores”, y su apartado primero exige que los estatutos sociales establezcan, si no se quiere que el cargo sea gratuito, el carácter remunerado del mismo y determinen el sistema de remuneración del “cargo de administrador”. El precepto no distingue entre distintas categorías de administradores o formas del órgano de administración. En concreto, cuando se trata de un consejo de administración, no distingue entre consejeros ejecutivos y no ejecutivos.*

*Por tanto, este precepto exige la constancia estatutaria del carácter retribuido del cargo de administrador y del sistema de remuneración, cuestión objeto de este recurso, para todo cargo de administrador, y no exclusivamente para una categoría de ellos».*



# 3.

## LOS SOCIOS DE SOCIEDADES NO COTIZADAS: ASPECTOS LABORALES MÁS RELEVANTES

### ¿Está regulada la figura del socio en la normativa laboral?

La figura del socio, como tal, no puede regularse de manera directa en la normativa laboral, ya que la figura del socio que no realiza funciones en o para la sociedad es una figura a la que no une vínculo laboral alguno con esta, sino que su relación es estrictamente mercantil.

Hay que tener en cuenta que estar en posesión de particiones o acciones de una sociedad no determina que se tenga mayor relación con esta que la de la simple tenencia de dichos títulos, recordemos que el artículo 91 de la LSC dice lo siguiente:

«Cada participación social y cada acción confieren a su titular legítimo la condición de socio y le atribuyen los derechos reconocidos en esta ley y en los estatutos».

Por tanto, si poseemos una acción de cualquier entidad, cotizada o no, somos socios de esta y eso implica que podemos formar parte de la toma de decisiones de la entidad y seamos parte de su organigrama empresarial.

Por supuesto, no es lo mismo hablar de la gran empresa cotizada donde el capital suele estar diluido entre grandes tenedores —socios fundadores, grandes fortunas dedicadas a la inversión u otras grandes empresas— que de una pequeña empresa de responsabilidad limitada que fundaron un conjunto reducido de personas.

Cabría, quizá, hacer una distinción entre lo que podemos considerar como socio y la figura del mero accionista inversor, sin entrar a valorar, por supuesto, las diferentes aristas y problemas que presenta esta diferenciación a nivel jurídico, sabiendo que no es del todo correcta pero que nos ayudará a entender el análisis que se realiza en este tema.

Así, la figura de socio podemos relacionarla con aquella persona que, además de participar en el capital de una sociedad, realiza algún tipo de función

dentro de la misma, ya sea de representación, funciones integradas dentro del organigrama habitual de trabajo —labores comunes— o labores dedicadas a la toma de decisiones, administración y gerencia.

Por otro lado, la figura del mero accionista inversor que, exclusivamente, se dedica a la tenencia de acciones o participaciones de una sociedad sin intervenir de modo alguno en su funcionamiento o administración, al no realizar función alguna en o para la sociedad, debe catalogar su relación como exclusivamente mercantil, transaccional, sin poder elevar dicha relación fuera de la mera compraventa de acciones o participaciones.

Esto va a determinar que existan diferentes tipos de socios y que su relación con la sociedad se regule desde la mera relación mercantil del, llamado por nosotros, accionista inversor, hasta la figura del socio trabajador que puede tener una relación laboral con la entidad en idénticas condiciones que el resto de trabajadores que la integran.

Así, de manera preliminar, podemos decir que la normativa laboral recoge tres variables o tipos de regímenes aplicables a los socios de sociedades mercantiles:

1. Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA), regulado en su propia Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo.
2. Régimen General de la Seguridad Social, recogido en los artículos 136 y siguientes de la LGSS.
3. Y, por último, el propio artículo 136 de la LGSS regula una figura específica para aquellos consejeros y administradores de sociedades que, teniendo o no la condición de socio, no ostenten el control efectivo de la sociedad.

---

## **3.1. Los socios y su régimen de Seguridad Social**

---

### **¿Cuál es el encuadramiento en la Seguridad Social de los socios de entidades mercantiles?**

Las sociedades mercantiles pueden ser de muy variado tipo y, por extensión, los socios de ellas verán modificados sus condiciones, requisitos, obligaciones y demás en función del tipo de sociedad. Los tipos de sociedades que podemos encontrarnos son:

- Sociedades de capital:
  - Sociedad limitada.
  - Sociedad anónima.
- Sociedades laborales.
- Sociedades patrimoniales, mercantiles o no.

- Sociedades cooperativas.
- Patrimonios separados susceptibles de imposición:
  - Herencias yacentes.
  - Comunidades de bienes.
  - Demás entidades sin personalidad jurídica que constituyan unidad económica o patrimonio separado.
- Sociedades civiles.
- Sociedades de inversión:
  - En general.
  - Inmobiliarias.
- Sociedades profesionales.
- Sociedades comanditarias:
  - Simples.
  - Por acciones.

Los socios, comuneros o partícipes de cada uno de estos tipos de sociedades podrán realizar o no labores por y para la sociedad y, además, ostentar otra serie de cargos dentro de la misma.

Esto supone que el análisis que vamos a realizar pretenda ser un análisis completo de los diferentes tipos de socios que pueden existir y, además, del encuadramiento que la normativa reguladora les da dentro de la Seguridad Social.

### || Tipos de socios que pueden existir

Para hablar del encuadramiento de los socios que puede darse en la Seguridad Social, lo primero es determinar qué tipos de socios existen.

Si bien se podrían hacer otras clasificaciones, nosotros vamos a centrarnos en un listado de los socios en función de si realizan o no labores en o para la sociedad, ya que esto es lo que nos permitirá determinar el encuadramiento de estos en el régimen correspondiente de la Seguridad Social. Así, pueden existir:

- **Socios capitalistas.** Este tipo de socios no desempeñan función alguna dentro de la sociedad y se limitan a aportar capital. Los beneficios que este tipo de socios obtienen de la sociedad derivan de los rendimientos de los propios capitales invertidos, tales como el reparto de dividendos.
- **Socios profesionales.** Esta clase de socios se caracterizan por, además de su condición de socios de la sociedad, realizar prestaciones de servicios a la misma. Suele ser muy típico este tipo de socios en sociedades profesionales de profesiones que exigen colegiación obligatoria como abogados, procuradores, fisioterapeutas, arquitectos, etc.

- **Socios trabajadores.** Estos pueden entenderse como una conjunción de los dos anteriores. Aportan capital y, además, trabajo a la sociedad. Si bien los socios profesionales no aportan trabajo directo, sino que «son contratados» por la sociedad —en realidad lo que sucede es que utilizan la sociedad como vehículo representativo de la asociación de un grupo de profesionales— para la prestación de determinados servicios, mientras que los socios trabajadores tienen asignado un rol dentro de la empresa y se enfrentan a las labores comunes del puesto sin realizar una ordenación por cuenta propia de medios materiales y humanos, únicamente aportan trabajo.

**A TENER EN CUENTA.** La figura de los socios trabajadores entraña dificultad y la afirmación que se realiza ahora es susceptible de ser matizable en función de otras variables como las labores que realiza y el porcentaje de participación que tiene en la sociedad.

## || **Encuadramiento en la Seguridad Social de los socios**

Los diferentes tipos de socios tienen cada uno su encuadramiento dentro de la Seguridad Social y es preciso delimitar de manera precisa qué régimen corresponde a cada uno.

Ahora bien, podemos quitarnos de encima directamente a los socios capitalistas, ya que estos, al no obtener remuneración alguna por la sociedad —salvo los beneficios distribuidos—, no deben darse de alta en ningún régimen de la Seguridad Social por la mera condición de socio de una sociedad.

Quedan, por tanto, los socios profesionales y los socios trabajadores. Resulta necesario hacer una aclaración previa respecto del concepto de control efectivo de la sociedad y su vinculación con el Régimen Especial para Trabajadores Autónomos (RETA). En particular, el artículo 305 de la LGSS, que establece lo siguiente:

«1. Estarán obligatoriamente incluidas en el campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos las personas físicas mayores de dieciocho años que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena, en los términos y condiciones que se determinen en esta ley y en sus normas de aplicación y desarrollo.

2. A los efectos de esta ley se declaran expresamente comprendidos en este régimen especial:

(...)

b) Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad de capital, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios con los que conviva y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.

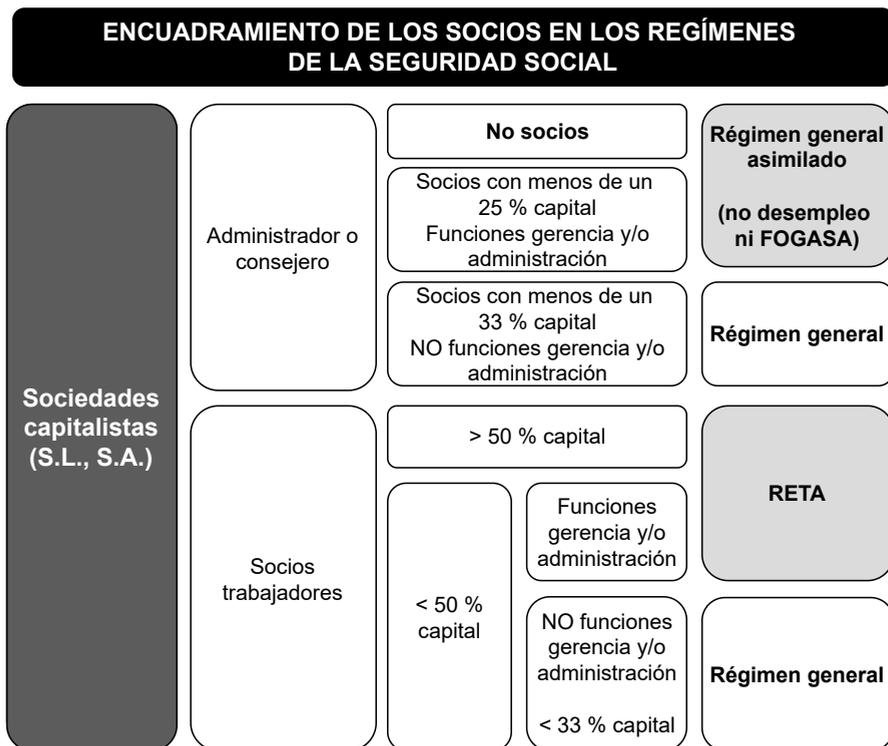
2.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo.

3.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

En los supuestos en que no concurren las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad».

Este artículo va a convertirse, a la hora de analizar el encuadramiento de los socios, en el pilar principal que decante la balanza hacia uno u otro régimen, ya que los socios poseen parte del capital de la sociedad y únicamente las delimitaciones que realiza el artículo 305.2.b) de la LGSS determinarán que queden encuadrados en un régimen diferente al RETA.

Para más claridad, dejamos el siguiente cuadro en función de las particularidades de cada tipo de sociedad:



<b>Sociedades laborales</b>	Régimen general	Administrador cargo retribuido	Régimen general asimilado
		Alta dirección	Régimen general asimilado
	RETA: opcional	Participación conjunta (familiares hasta segunda grado que convivan) > 50 %	RETA
<b>Sociedades profesionales</b>	Carácter general del socio		RETA
	Socios no profesionales/socios trabajadores		Reglas anteriores
<b>Sociedades cooperativas</b>	Venta ambulante		RETA

## 3.2. Los familiares de los socios. Régimen laboral y de la Seguridad Social

### ¿Cómo se encuadran los familiares de los socios dentro de la sociedad y en la Seguridad Social?

Es habitual que dentro de las dinámicas empresariales se pretenda por parte de los socios que los familiares cercanos, es decir, aquellas personas donde depositamos una especial confianza, formen parte de la sociedad e incluso, en el largo plazo, sean ellos los que lleven las riendas de las mismas. Esto es lo que comúnmente se conoce como empresa familiar y quizá solemos asociar con empresas de pequeño tamaño donde todos los miembros de la familia trabajan y colaboran por el bien de la misma, pero esta no es la realidad. Por ejemplo, si un padre que tiene una gran empresa quiere que sus hijos sean los encargados de llevar a cabo la toma de decisiones y administración de la misma, puede incluirlos dentro del organigrama empresarial y llegado el momento, legar sus acciones o participaciones, así como nombrarlos en puestos de responsabilidad. Si bien esta última no sería la definición que la literatura ha venido dándole a la empresa familiar, es también una vía de sucesión en el seno familiar.

Como vemos, hablamos de dos cuestiones diferentes, por un lado, la empresa familiar pura, que es la conformada por una persona que se rodea de sus familiares, habitualmente directos, para el desarrollo de un objetivo empresarial y, por otro lado, de que los familiares de una o varias personas se incorporen a un organigrama empresarial, grande o pequeño, y desarrollen funciones propias de sus puestos.

Dependiendo sobre cuál de estas dos cuestiones estemos hablando, podemos diferenciar las siguientes situaciones:

- Familiares que se incorporan al organigrama empresarial para el desarrollo de funciones comunes al puesto designado. En estos casos, el encuadramiento que se realice en la Seguridad Social será el que corresponda en función del puesto y relación, laboral —ordinaria, especial o asimilada a la ordinaria— o mercantil, con la sociedad.
- Familiares que se integran dentro de una empresa familiar pura. En estos casos, ya no hablamos de que exista un organigrama empresarial, hablamos aquí de la figura del autónomo colaborador, es decir, una persona del círculo familiar cercano de un socio que convive y trabaja para él, estableciéndose para estas situaciones un régimen especial adaptado con base en el RETA.

### Figura del autónomo colaborador

Como decimos, un autónomo colaborador es un familiar directo del trabajador autónomo titular que convive y trabaja para él. Para la Seguridad Social, los requisitos para cotizar como autónomo colaborador son:

- a) Familiar directo: cónyuge, descendientes, ascendientes y demás parientes del empresario, por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción.
- b) Que estén ocupados en su centro o centros de trabajo de forma habitual.
- c) Que convivan en su hogar y estén a su cargo.
- d) Que no estén dados de alta como trabajadores por cuenta ajena.
- e) No debe tratarse de una colaboración puntual.

**A TENER EN CUENTA.** En el Estatuto del Trabajo Autónomo se establece que los menores de 16 años no podrán ejecutar trabajo autónomo ni actividad profesional en general y, por tanto, tampoco para sus familiares.

A pesar de que la redacción del actual artículo 35 de la LETA no establece la necesidad de que el familiar colaborador conviva y esté al cargo del titular del negocio, el requisito en base al artículo 12 de la LGSS y ante el vacío normativo de convivencia y dependencia continúa siendo aplicable.

#### RESOLUCIÓN RELEVANTE

**Sentencia del Tribunal Superior Justicia de Cataluña n.º 6888/2013, de 23 de octubre, ECLI:ES:TSJCAT:2013:10706**

Analizando la existencia de la figura de autónomo colaborador en caso de divorcio. El TSJ aclara que la letra e) del art. 1.3 del Estatuto de los Trabajadores, lo que establece es una presunción de la no existencia de laboralidad en el trabajo desempeñado por los familiares convivientes del empresario, «pero ello no impide que pueda destruirse dicha presunción legal, como en el caso enjuiciado, cuando se acredita que pese a tratarse de un familiar conviviente, el trabajo que desempeñaba la actora reunía las notas de laboralidad del art. 1.1 del ET, pues la actora pasó a prestar sus servicios dentro del ámbito de organización del empresario, titular único

del negocio, y además con carácter de asalariada, como el empresario reconocía en las nóminas. Por tanto, pese a la existencia de hechos objetivos como el matrimonio y, es más, la convivencia entre los esposos, ello no obliga a que deba aplicarse el apdo. e) art 1.3 del Estatuto de los Trabajadores, cuando la presunción de no laboralidad se destruye».

La normativa tanto laboral como de la Seguridad Social considera a los trabajadores familiares como distintos de los trabajadores por cuenta ajena, ya que los ve como colaboradores que aun a pesar de recibir una posible contraprestación que, en sí, constituya una participación en los rendimientos económicos de la actividad en la que coadyuvan, corren igualmente con los riesgos (si no de *iure*, sí de *facto*) de aquella actividad, no respondiendo al resto de condicionantes propios de la relación laboral pura de la cuenta ajena (dependencia, subordinación, ámbito de organización y dirección). En este sentido, la normativa parece presuponer la existencia de un fondo familiar común (e incluso con independencia del régimen económico matrimonial) que actúa como sostén económico de la unidad familiar y da pauta para entender incumplida la nota o característica de ajenidad (STSJ de Canarias n.º 502/2013, de 10 de julio de 2013, ECLI:ES:TSJICAN:2013:3401).

Cuando un empresario autónomo incorpora a su negocio a un familiar directo, este ha de cotizar a la Seguridad Social en el Régimen de Autónomos. Es lo que se denomina **familiar colaborador** y esa cotización es independiente de las horas de trabajo que realice, si bien hay que tener en cuenta que solo se contempla en los casos en los que la dedicación no sea esporádica.

A lo largo de los últimos años, se han llevado a cabo algunas iniciativas destinadas a mejorar la situación del trabajo autónomo. Entre ellas, cabe destacar la eliminación del Impuesto de Actividades Económicas para todas las personas físicas, así como las introducidas por la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de Medidas de Reforma Económica, que recoge la cobertura de la incapacidad temporal desde el cuarto día de la baja, la posibilidad de tener la cobertura por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales y la minoración para quienes se incorporaran por vez primera al Régimen Especial de los Trabajadores Autónomos, siendo menores de treinta años o mujeres mayores de cuarenta y cinco. Con posterioridad, se incorporó como medida para el fomento del empleo autónomo de jóvenes hasta treinta años y mujeres hasta treinta y cinco, una reducción a las cuotas de la Seguridad Social, así como el acceso a las medidas de fomento del empleo estable de los familiares contratados por los autónomos. Asimismo, se mejora el sistema de capitalización de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único para los desempleados que inicien su actividad como autónomos.

De entre todas las medidas, una de las más destacadas ha sido sin duda la que se tratará en este apartado. Impulsada por la disposición adicional 10.ª de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo, se posibilitó el encuadramiento en la Seguridad Social de los familiares del trabajador autónomo, aclarándose que los trabajadores autónomos podrán contratar, como trabajadores por cuenta ajena, a los hijos menores de treinta años, aunque estos convivan con el trabajador autónomo y quedando excluida la cobertura por desempleo de los mismos.

**A TENER EN CUENTA.** La Ley 27/2009, de 30 de diciembre añadió un párrafo a la disposición adicional 10.<sup>a</sup> de la LETA, donde se otorgará el mismo tratamiento a los hijos que, aun siendo mayores de 30 años, tengan especiales dificultades para su inserción laboral. A estos efectos, actualmente se considerará que existen dichas especiales dificultades cuando el trabajador esté incluido en alguno de los grupos siguientes:

- a) Personas con parálisis cerebral, personas con enfermedad mental o personas con discapacidad intelectual, con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 33 por ciento.
- b) Personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento, siempre que causen alta por primera vez en el sistema de la Seguridad Social.
- c) Personas con discapacidad física o sensorial, con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 65 por ciento.

**RESOLUCIÓN RELEVANTE**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana n.º 1446/2012, de 23 de mayo, ECLI:ES:TSJCV:2012:3793**

«(...) hay que examinar en cada caso las condiciones contractuales para evaluar si la relación es laboral o mercantil; y en el presente caso la existencia de una prestación personal y voluntaria de servicios, sometida al control y dirección de la empresa, y dentro de su ámbito de organización, con percibo de una retribución, es patente, y por ende, incuestionable la aplicación del artículo 1.1 del Estatuto de los Trabajadores (STS de 19-9-06 (Rec. 1359/2005), 8-11-2006 (Rec. 1920/2005), 6-2-2007 (Rec. 3596/2005), 23-5-2007 (Rec. 3256/2005), 25-6-2007 (Rec. 5035/2005), 11-7-2007 (Rec. 177/2006) o 28-2-2008 (Rec. 3174/2006).

En el supuesto que se examina la laboralidad aparece aún más patente si se tiene en cuenta las fechas de contratación del actor, incluidas entre paréntesis en el texto de la precedente sentencia de la Sala y la sujeción a las órdenes de la empresa y utilización de los medios por ella facilitados, que denotan la concurrencia de las notas de ajenidad y dependencia que definen el contrato laboral y permite la aplicación de la presunción contenida en el art. 8.1 del Estatuto de los Trabajadores».

**Alta, cotización y bonificaciones de familiares colaboradores de trabajadores autónomos**

Dejamos el siguiente cuadro explicativo sobre qué autónomos colaboradores tienen la obligación de darse de alta en la Seguridad Social y el régimen de cotización que corresponde:

Familiares directos del autónomo principal siempre que: – Cónyuge, pareja de hecho y familiares de trabajadores autónomos por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción.	Estén ocupados en su centro o centros de trabajo de forma habitual.
	No se trate de una colaboración puntual.
	Convivan en el hogar y estén a cargo del autónomo principal.
	No estén dados de alta como trabajadores por cuenta ajena.

<b>Excepciones</b>	Hijos < 30 años.	El autónomo titular puede optar a su elección entre:	Autónomo colaborador
	Hijos > 30 años con especiales dificultades para la inserción laboral. Discapacidad mental en grado $\geq$ 33 por ciento. Discapacidad física o sensorial $\geq$ 33 por ciento y < 65 por ciento que causen alta por primera vez en la Seguridad Social. Discapacidad física o sensorial $\geq$ 65 por ciento.		Contratación por cuenta ajena en el Régimen General

Para darse de alta en la Seguridad Social como familiar colaborador, es necesario presentar en la Seguridad Social el modelo TA.0521/2 (Solicitud de alta en el régimen especial de autónomos - Familiar colaborador del titular de la explotación), no siendo necesario darse de alta en Hacienda. Como documentación complementaria será necesario aportar el libro de familia, el DNI y una copia del alta en Hacienda del familiar dado de alta en autónomos y titular del negocio.

Los trabajadores autónomos podrán contratar, como trabajadores por cuenta ajena, a los **hijos menores de treinta años**, aunque convivan con él. En este caso, del ámbito de la acción protectora dispensada a los familiares contratados quedará excluida la cobertura por desempleo (disposición adicional 10.ª de la LETA).

Se establece como novedad que este beneficio podrá ser de aplicación en repetidas ocasiones, siempre que hayan transcurrido 5 años. Para la obtención de la bonificación prevista, posteriormente al trámite del alta, se acreditará ante la Dirección Provincial o Administración de la Seguridad Social correspondiente, el parentesco familiar existente para causar derecho al beneficio. También podrá realizar este trámite a través de la Sede Electrónica, accediendo al Servicio de Variación de Datos en RETA, aportando la documentación indicada.

Para tener acceso a **bonificaciones por altas de familiares colaboradores de trabajadores autónomos**, han de cumplirse uno de los siguientes requisitos:

- Alta inicial en el RETA.
- No haber estado en situación de alta en los cinco años inmediatamente anteriores a contar desde la fecha de efectos de alta en el RETA.

## **4. FISCALIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES NO COTIZADAS POR SU FUNCIÓN «COMO TAL» (SIN PERJUICIO DE SU CONDICIÓN O NO DE SOCIO)**

En las sociedades de capital no cotizadas se presume el carácter gratuito del cargo de administrador, salvo que los estatutos establezcan lo contrario y determinen el sistema retributivo aplicable.

Partiendo de esa base, en este tema se analizará la fiscalidad de las retribuciones que los administradores y consejeros puedan percibir por el ejercicio de las funciones propias de su cargo, en su «condición de tales», que comprenderían fundamentalmente la dirección, gestión, administración y representación del ente societario.

Ahora bien, a estos efectos conviene tener presente que la persona que ejerza el cargo de administrador o de consejero puede desempeñar, además de las funciones propias e inherentes a dicho cargo, otras diferentes y ajenas a él. Igualmente, podría concurrir en una misma persona la condición de socio y de administrador, circunstancia que no afectaría a la calificación de los rendimientos derivados de la prestación de servicios ajenos a su condición de administrador.

En todos estos supuestos, cuando el sujeto perciba retribuciones por funciones que no sean las propias del cargo de administrador, siempre que ambos ámbitos puedan deslindarse y las retribuciones percibidas por uno y otro concepto sean también distinguibles, unas y otras estarán sujetas a distintos regímenes fiscales:

- Por una parte, la remuneración que perciban por el ejercicio de las funciones propias e inherentes al cargo de administrador se regirá por las reglas que en materia de IRPF, IS e IVA se expondrán en este epígrafe.

- Por otro lado, sin embargo, la retribución que obtengan por el desempeño de funciones distintas de las inherentes al cargo de administrador estará sometida a la fiscalidad que en cada caso proceda según el régimen en virtud del cual se presten los servicios.

## **4.1. Concurrencia de diferentes prestaciones de servicios realizadas por el administrador en favor de la sociedad**

---

### **Prestación por parte del administrador de servicios distintos de los propios del cargo**

Los administradores de las sociedades de capital, además de ejercer las funciones inherentes a tal cargo, también pueden prestar otros servicios distintos al ente societario, al margen de su condición de tales administradores. Se trataría, por ejemplo, de casos en los que presten a la sociedad servicios de consultoría o de prevención de riesgos laborales.

La LSC únicamente contempla de manera específica esta posibilidad con respecto a las **sociedades de responsabilidad limitada**, para las cuales prevé el **artículo 220 de la LSC** lo siguiente:

«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».

**A TENER EN CUENTA.** Este acuerdo tendrá que ser adoptado por mayoría ordinaria de los votos, que representen al menos un tercio de los votos correspondientes a las participaciones sociales en que se divida el capital social, sin computarse los votos en blanco (artículo 198 de la LSC).

Ahora bien, de una manera más genérica, también podría reconducirse a lo previsto en el **artículo 230.2 de la LSC**, que resulta de aplicación a todas las sociedades de capital y que permite la dispensa de las prohibiciones que el artículo 229 de la misma norma impone al administrador para evitar situaciones de conflicto de interés:

«2. No obstante lo dispuesto en el apartado precedente, la sociedad podrá dispensar las prohibiciones contenidas en el artículo anterior en casos singulares autorizando la realización por parte de un administrador o una persona vinculada de una determinada transacción con la sociedad, el uso de ciertos activos sociales, el aprovechamiento de una concreta oportunidad de negocio, la obtención de una ventaja o remuneración de un tercero.

La autorización deberá ser necesariamente acordada por la junta general cuando tenga por objeto la dispensa de la prohibición de obtener una ventaja o remuneración de terceros, o afecte a una transacción cuyo valor sea superior al diez por ciento de los activos sociales. En las sociedades de responsabilidad limitada, también deberá otorgarse por la junta general la autorización cuando se refiera a la prestación de cualquier clase de asistencia financiera, incluidas garantías de la sociedad a favor del administrador o cuando se dirija al establecimiento con la sociedad de una relación de servicios u obra.

En los demás casos, la autorización también podrá ser otorgada por el órgano de administración siempre que quede garantizada la independencia de los miembros que la conceden respecto del administrador dispensado. Además, será preciso asegurar la inocuidad de la operación autorizada para el patrimonio social o, en su caso, su realización en condiciones de mercado y la transparencia del proceso».

Los servicios de esta naturaleza prestados por los administradores suelen ser remunerados, por lo que cabría plantearse si por esta vía podría producirse una infracción de las normas que la LSC contempla en materia de retribución de los administradores «en su condición de tales» (artículo 217), sobre todo en aquellos casos en los que resulte muy difícil deslindar las funciones que desempeña como propias del cargo y aquellas otras que no tienen ese carácter.

#### **RESOLUCIÓN RELEVANTE**

**Sentencia del Tribunal Supremo n.º 98/2018, de 26 de febrero, ECLI:ES:TS:2018:494**

**Asunto: prestación de servicios distintos de los inherentes al cargo de administrador por parte de este.**

*«Por tanto, con la expresión “administradores en su condición de tales” se está haciendo referencia al administrador en el ejercicio de su cargo, esto es, al cargo de administrador que se menciona en el primer apartado del art. 217 TRLSC, y se contraponen a la utilización del término “administradores” por preceptos como el art. 220 TRLSC, referido a las sociedades de responsabilidad limitada, que hace referencia no al cargo, sino a la persona que lo desempeña, pero en facetas ajenas a las propias del ejercicio del cargo de administrador. Mientras que las remuneraciones por el primer concepto han de responder a la exigencia de reserva o determinación estatutaria y a las demás exigencias que establecen el art. 217 TRLSC y los preceptos que lo desarrollan, las remuneraciones (en su sentido más amplio) que el administrador perciba de la sociedad, pero no “en su condición de tal”, han de ajustarse al art. 220 TRLSC en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada y a las normas reguladoras del conflicto de intereses, con carácter general (en especial, arts. 229.1.a y 230.2 TRLSC), pero no exigen previsión estatutaria.*

*Consecuencia de lo expuesto es que “el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por [...] los miembros del órgano de administración, cualquiera que sea su causa” que prevé el art. 260.11 TRLSC como una de las menciones de la memoria, incluye las remuneraciones recibidas por los administradores “en su calidad de tales”, esto es, en el desempeño del cargo de administrador, y por “cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores” (como es*

*el caso de las que son objeto del art. 220 TRLSC), siendo en este segundo caso una remuneración por la realización de actividades ajenas a las que son inherentes a “los administradores en su condición de tales”».*

## **|| Las prestaciones accesorias**

Las prestaciones accesorias son obligaciones a cargo de todos o algunos de los socios, quienes, a su vez, también pueden tener la condición de administradores. Han de estar **previstas en los estatutos de la sociedad** y son **distintas de la obligación principal de realizar las aportaciones sociales** correspondientes a las participaciones o acciones asumidas por cada uno de ellos. Por esa razón, integran el patrimonio de la sociedad, pero nunca el capital social.

Estas prestaciones accesorias se regulan en los **artículos 86 y siguientes de la LSC**, y su contenido puede ser muy variado. Pueden consistir en una obligación de dar, hacer o no hacer:

- Obligación de **dar**: el socio se obligaría a suministrar ciertos elementos a la sociedad. Por ejemplo, estas prestaciones accesorias pueden consistir en prestar financiación a la sociedad, cubrir pérdidas o realizar pagos periódicos.
- Obligación de **hacer**: el socio debe aportar su trabajo a la sociedad, desarrollando actividades laborales o profesionales para la sociedad. Estas obligaciones, por tanto, pueden tener carácter personalísimo.
- Obligación de **no hacer**: el socio se obliga a no realizar ciertas actividades o actuaciones. Por ejemplo, cuando se comprometa a no competir con la sociedad.

Desde otro punto de vista, estas prestaciones accesorias podrán tener un carácter continuado en el tiempo o periódico, o bien consistir en una prestación de tracto único.

Así las cosas, los estatutos de las sociedades de capital podrán establecer prestaciones accesorias distintas de las aportaciones, expresando su contenido concreto y determinado y si se han de realizar gratuitamente o mediante retribución, así como las eventuales cláusulas penales inherentes a su incumplimiento. Asimismo, podrán establecerlas con carácter obligatorio para todos o algunos de los socios o vincular la obligación de realizar las prestaciones accesorias a la titularidad de una o varias participaciones sociales o acciones concretamente determinadas.

Cuando las prestaciones accesorias sean retribuidas, el artículo 87 de la LSC exige que los estatutos determinen la compensación a percibir por los socios:

- «1. En el caso de que las prestaciones accesorias sean retribuidas los estatutos determinarán la compensación que hayan de recibir los socios que las realicen.
2. La cuantía de la retribución no podrá exceder en ningún caso del valor que corresponda a la prestación».

**RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 24 de enero de 2018**

**Asunto: rigor en la previsión estatutaria del contenido concreto y determinado de las prestaciones accesorias.**

*«El artículo 86 de la Ley de Sociedades de Capital, tras permitir que en los estatutos se establezcan, con carácter obligatorio para todos o algunos de los socios, prestaciones accesorias distintas de las aportaciones de capital, configurándolas así como obligaciones de naturaleza societaria y carácter estatutario, exige que consten en los propios estatutos los rasgos básicos de las mismas, y, en primer lugar, que se exprese su “contenido concreto y determinado”.*

*De ello se deduce la necesidad de un especial rigor en la determinación de ese contenido. Y si bien no debe excluirse la posibilidad de establecer una prestación de contenido determinable, será necesario que se establezcan las bases o criterios que permitan hacerlo de suerte que otorguen la debida claridad y seguridad a las relaciones entre los interesados. Tal exigencia viene corroborada por el hecho de que las prestaciones accesorias, aunque tengan naturaleza societaria, son obligaciones fruto de una relación jurídica entre partes, la sociedad y los socios obligados, lo que impone acudir supletoriamente al régimen general del derecho de obligaciones en orden a su existencia y validez. Y al igual que ha de estarse al artículo 1088 del Código Civil a la hora de determinar qué puede ser objeto de la prestación, habrá que recurrir a sus artículos 1271 y siguientes a la hora de precisar sus requisitos, entre los que el artículo 1273 exige la determinación. Cierto que en esta misma norma se permite una indeterminación en la cuantía, pero siempre y cuando sea posible determinarla en su momento sin necesidad de nuevo convenio entre las partes. Con ello, resulta admisible no sólo una absoluta y total concreción o determinación inicial, sino una determinación primaria o mediata, pero en este último caso se requiere que estén ya establecidos o señalados los criterios con arreglo a los cuales tal determinación deberá producirse, criterios que de igual suerte que excluyan la necesidad de nuevo convenio entre las partes, con mayor razón impidan que esa determinación quede al arbitrio de una de ellas.*

*(...)*

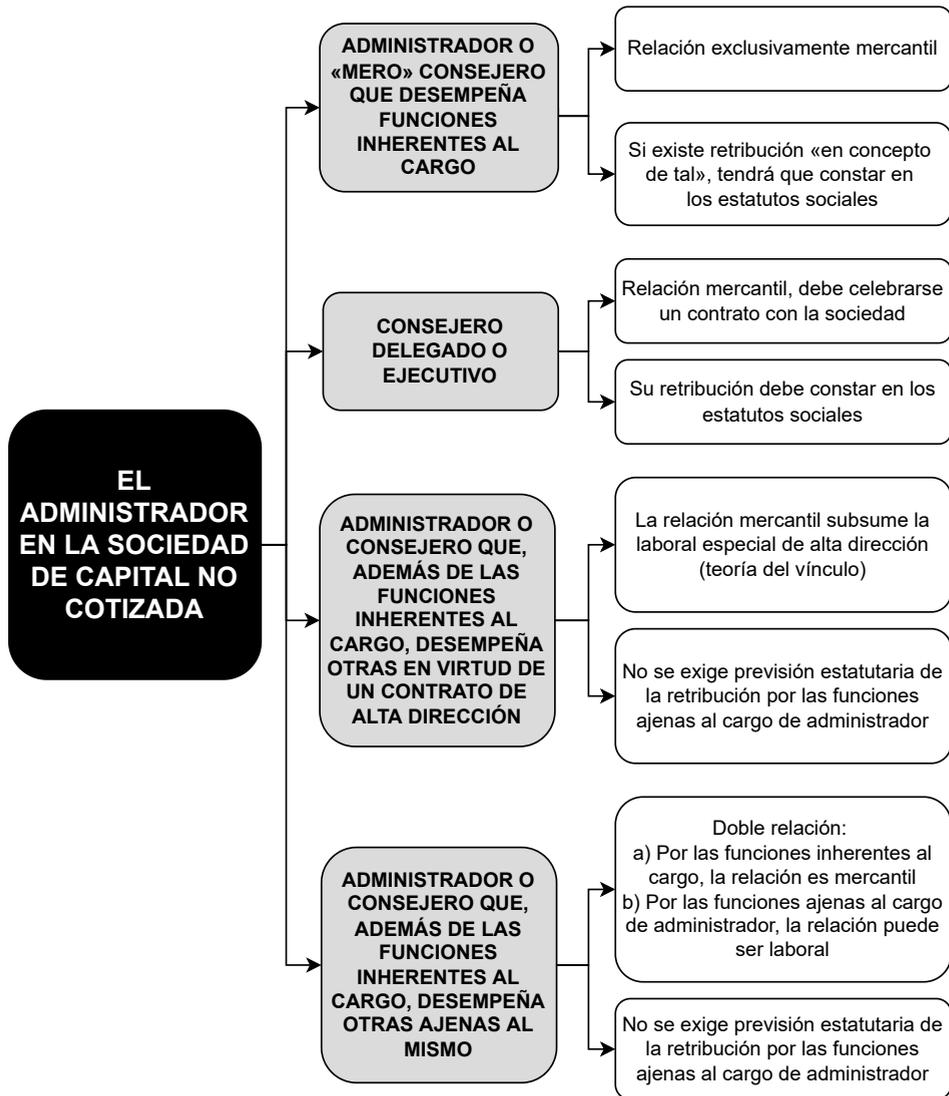
*Tampoco puede exigirse que conste el carácter gratuito o remunerado de la prestación accesorias (pues como ya ha quedado expuesto debe interpretarse que la que se establece es de carácter retribuida, mediante el privilegio en el dividendo), ni que se establezca en los estatutos la necesidad de autorización de la sociedad para la transmisión de las participaciones (pues es el artículo 88 de la Ley de Sociedades de Capital el que impone dicha autorización), aunque sí que deberá constar en la regulación estatutaria el procedimiento para la autorización o, el menos, la remisión al régimen general para la transmisión voluntaria por actos inter vivos establecido en la ley supletoriamente o, en su caso, en los mismos estatutos».*

Para la transmisión voluntaria por actos *inter vivos* de cualquier participación o acción perteneciente a un socio personalmente obligado a realizar prestaciones accesorias y para la transmisión de aquellas concretas participaciones sociales o acciones que lleven vinculada tal obligación, será necesaria **autorización de la sociedad**, de conformidad con el artículo 88 de la LSC. Esta autorización, salvo previsión contraria de los estatutos, será competencia de la junta general en las sociedades de responsabilidad limitada y de los administradores en las sociedades anónimas. En cualquier caso, una vez transcurrido el plazo de dos meses desde que se hubiera presentado la solicitud de autorización sin que la sociedad haya contestado a la misma, se considerará que la autorización ha sido concedida.

Por su parte, y en cuanto a la modificación de la obligación de realizar prestaciones accesorias, el artículo 89 de la LSC establece:

«1. La creación, la modificación y la extinción anticipada de la obligación de realizar prestaciones accesorias deberá acordarse con los requisitos previstos para la modificación de los estatutos y requerirá, además, el consentimiento individual de los obligados.

2. Salvo disposición contraria de los estatutos, la condición de socio no se perderá por la falta de realización de las prestaciones accesorias por causas involuntarias».



## 4.2. El administrador con cargo retribuido. Su fiscalidad en el ámbito del IRPF

---

### Naturaleza del rendimiento de la retribución del administrador

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un **tributo de carácter personal y directo** que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares. Su objeto lo constituye la renta del contribuyente, entendida como «la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador» (artículo 2 de la LIRPF).

A los efectos de este tributo, el contribuyente debe integrar en su declaración todas las rentas que haya percibido en el ejercicio, sea cual sea su naturaleza, a excepción de las exentas. Estas **rentas se clasifican en función de su origen**, de modo que una persona física podrá obtener:

- Rendimientos del trabajo.
- Rendimientos del capital inmobiliario.
- Rendimientos del capital mobiliario.
- Rendimientos de actividades económicas.
- Imputaciones de rentas.
- Ganancias y pérdidas patrimoniales.

Conforme al **artículo 17.2.e) de la LIRPF**, tendrán, en todo caso, la consideración de rendimientos del trabajo:

«e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos».

Por lo tanto, las retribuciones percibidas por el administrador de una sociedad de capital en el ejercicio de las funciones propias de dicho cargo deben entenderse comprendidas, a los efectos del IRPF, en los **rendimientos del trabajo**.

**A TENER EN CUENTA.** En el caso de que el administrador de la sociedad haya suscrito con esta un contrato laboral de alta dirección que supone el desempeño de las funciones de gestión y representación de la sociedad, debe entenderse, de conformidad con la «teoría del vínculo», que su relación con el ente societario es exclusivamente mercantil y no laboral, por encontrarse dichas funciones comprendidas en las propias del cargo de administrador.

Por lo tanto, las retribuciones que perciba por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, con independencia de que adicionalmente se hubiese formalizado un contrato laboral de alta dirección, a efectos del IRPF se integrarán en los rendimientos del trabajo previstos en el artículo 17.2.e) de la LIRPF.

Por otra parte, en principio **no se trataría de una operación vinculada** y no quedaría sujeta a la regla de valoración conforme a precios normales de mercado prevista en el artículo 41 de la LIRPF. No en vano, este precepto se remite al actual artículo 18 de la LIS a la hora de definir el concepto de operación vinculada y el apartado 2.b) del mismo especifica que se considerarán personas o entidades vinculadas «una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones».

#### **RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V0951-21), de 19 abril de 2021**

**Asunto: tributación de la retribución del administrador como rendimiento del trabajo.**

*«Por otra parte, el artículo 17.1 de la LIRPF define los rendimientos íntegros del trabajo como “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”.*

*No obstante, en el apartado 2 del artículo 17, el legislador ha calificado como rendimientos del trabajo a una serie de supuestos en los que esa relación de dependencia entre el pagador del rendimiento y el perceptor del mismo no se produce. En concreto, el artículo 17.2.e) de la LIRPF califica de rendimientos del trabajo expresamente a “las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”.*

*En este sentido, debe señalarse que, tanto el artículo 1.3.c) del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE de 24 de octubre), como la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, las Sentencias de 22 de diciembre de 1994 y de 26 de diciembre de 2007) consideran que no existe relación laboral entre el administrador y la sociedad, sino que se trata de una relación mercantil; pero esta calificación de la relación administrador-sociedad no impide la calificación, a efectos del IRPF, de la renta percibida de la sociedad por la condición de administrador, que es la de rendimiento del trabajo, por aplicación del artículo 17.2.e) de la LIRPF.*

*Por tanto, de conformidad con lo señalado, España podría someter a gravamen las retribuciones objeto de consulta, las cuales tributarían en el IRPF como rendimientos del trabajo, formando parte de la renta general del IRPF y siendo objeto de integración y compensación en la base imponible general del impuesto de conformidad con lo establecido en el artículo 48 de la LIRPF. A dichos rendimientos les resultaría de aplicación la escala progresiva de gravamen del IRPF (escalas general y autonómica a que se refieren, respectivamente, los artículos 63 y 74 de la LIRPF)».*

## Porcentaje de retención aplicable a los administradores

Los rendimientos del trabajo son rentas sujetas a retención según lo previsto en el artículo 75.1.a) del RIRPF y, paralelamente, las personas jurídicas que las satisfagan estarán obligadas a retener o ingresar a cuenta con carácter general, en los términos del artículo 76.1.a) del RIRPF.

Así las cosas, las remuneraciones que una sociedad de capital satisfaga a sus administradores como consecuencia del ejercicio por parte de estos de las funciones inherentes a tal cargo estarán sujetas a retención, por lo que el ente pagador estará obligado a retener la cuantía correspondiente y a ingresarla en la Hacienda pública.

La retención a aplicar sobre los rendimientos del trabajo obtenidos en este ámbito por los administradores no será la ordinaria procedente con respecto al resto de rendimientos del trabajo, sino que será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen el tipo de retención correspondiente, que, en este caso, será el 35 por ciento. Así se desprende del artículo 80.1.3º del RIRPF, cuando señala:

«1. La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

(...)

3.º El 35 por ciento para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

No obstante, cuando los rendimientos procedan de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del último período impositivo finalizado con anterioridad al pago de los rendimientos sea inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19 por ciento. Si dicho período impositivo hubiere tenido una duración inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año».

### CUESTIÓN

**¿Qué porcentaje de retención tendrá que aplicar un administrador de una S.L. con cargo retribuido que, a su vez, desarrolla funciones de oficial administrativo en la sociedad?**

En principio, las funciones que corresponden al puesto de oficial administrativo quedarían subsumidas dentro de las que le corresponderían al sujeto como administrador de la sociedad. En esa medida, y dado que el Tribunal Supremo entiende que el vínculo que une al administrador con la sociedad es de naturaleza exclusivamente mercantil, la totalidad de las retribuciones que perciba en el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador constituyen rendimientos del trabajo a efectos del IRPF, tal y como se desprende del artículo 17.2.e) de la LIRPF. Por lo tanto, la retención aplicable será la prevista en el artículo 101.2 de la LIRPF, el 35 por ciento, o bien el 19 por ciento si los rendimientos procediesen de una entidad cuyo importe neto de la cifra de negocios del último período finalizado con anterioridad al pago de los rendimientos fuese inferior a 100.000 euros.

En este sentido se pronuncia la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V0047-16), de 8 de enero de 2016.

## **El pago de las cuotas de autónomos por los administradores de sociedades**

Los administradores de las sociedades de capital estarán incluidos en el RETA cuando ejerzan funciones de dirección y gerencia que conlleva su cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad de capital, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella (artículo 305.2.b de la LGSS).

Conforme a lo ya apuntado, los rendimientos obtenidos por la realización de funciones de administración en una entidad mercantil se calificarán como **rendimientos del trabajo** a efectos del IRPF (artículo 17.2.e de la LIRPF).

La integración en el RETA supone para el administrador la obligación de cotizar mediante el pago de las correspondientes cuotas que, en caso de ser abonadas por la sociedad, darán lugar a una mayor retribución del trabajo. Así, **si las cuotas del RETA son satisfechas por la sociedad de capital, tendrán la consideración de retribución del trabajo en especie** sujeta a ingreso a cuenta. El administrador habrá de integrarlas en su base imponible, como rendimiento íntegro del trabajo, junto con el ingreso a cuenta, salvo que este le hubiera sido repercutido. Además, podrá descontar, como gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo, dichas cotizaciones al RETA, aunque sin incluir el ingreso a cuenta. Por el contrario, en el caso de que la empresa pague al trabajador importes en metálico para que sea él quien abone las cuotas del RETA o cuando actúe como simple mediadora en el pago, descontando el importe de las cuotas de la retribución del trabajador, se tratará de una retribución dineraria (artículo 42.1 de la LIRPF).

Por otra parte, y en cuanto al **carácter deducible de las cuotas del RETA**, habrá que atender a lo previsto en el **artículo 19 de la LIRPF**:

- «1. El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles.
2. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:
  - a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.(...)».

En esa medida, las cotizaciones al RETA tendrán para el administrador autónomo la consideración de gasto deducible de cara a la determinación del rendimiento neto del trabajo, pudiendo resultar este tipo de rendimientos negativos si no obtiene por este concepto ingresos íntegros que superen las cuotas abonadas.

### RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V1908-20), de 12 de junio de 2020**

**Asunto: posibilidad de deducción en el IRPF del importe de las cuotas del RETA por parte de un administrador autónomo cuyas cuotas son satisfechas por la sociedad.**

*«De acuerdo con este precepto, las cuotas del RETA satisfechas por la sociedad al administrador tendrán la consideración de retribución del trabajo en especie, lo que significa la obligación de efectuar un ingreso a cuenta, ingreso que se añadirá al valor de la renta en especie, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta (artículo 43.2 de la Ley del Impuesto) En cambio, si el pago se realiza mediante entrega de su importe dinerario al administrador, su calificación sería la de retribución dineraria, por lo que el pago a cuenta (la retención) se detraería de aquel importe.*

*La calificación anterior nos lleva, respecto a la deducibilidad de las cotizaciones a la Seguridad Social al artículo 19 de la Ley del Impuesto, donde se establece lo siguiente:*

*“1. El rendimiento neto del trabajo será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles.*

*2. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:*

*a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.*

*(...)”.*

*Por tanto, las cotizaciones al “Régimen de Autónomos” que corresponde realizar a los administradores tendrán para aquellos la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo, y ello con independencia de si el pago de dichas cotizaciones lo realiza la entidad como simple mediadora de pago o asumiendo su coste, en cuyo caso (asunción del coste) las cotizaciones tendrán además la consideración de retribución en especie para el administrador».*

---

## 4.3. El administrador sin cargo retribuido. Su fiscalidad en el ámbito del IRPF

---

En el caso de que la sociedad no satisfaga al administrador ninguna cantidad por el ejercicio de las funciones propias de dicho cargo, que tendrá entonces carácter gratuito, el administrador no tendrá que imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del IRPF.

Paralelamente, tampoco le serían aplicables las retenciones del 35 o 19 por ciento previstas en el artículo 80.1.3º del RIRPF para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y de los demás miembros de otros órganos representativos.

**RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V0351-20), de 14 de febrero de 2020**

**Asunto: tributación a efectos del IRPF en caso de caso de administrador con cargo gratuito.**

*«En lo que respecta a las actividades correspondientes al cargo de administrador, la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias de dicho cargo deben entenderse comprendidas, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, en los rendimientos del trabajo previstos en la letra e), del apartado 2, del artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre de 2006) —en adelante LIRPF—, que establece que en todo caso tendrán la consideración de rendimientos del trabajo “Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”.*

*No obstante, en caso de que la sociedad no satisfaga al socio ninguna cantidad por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, al ser dicho cargo gratuito, dicho socio no deberá imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del Impuesto».*

## 4.4. Cuestiones comunes en el ámbito del IRPF: la percepción de rentas en especie, dietas y la indemnización por extinción de la relación mercantil

### La percepción de rentas en especie por el administrador

Conforme al artículo 42.1 de la LIRPF tienen la consideración de rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, incluso cuando no supongan un gasto real para quien las conceda. Ahora bien, cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente los importes en metálico para que este adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá el carácter de dineraria.

**A TENER EN CUENTA.** No tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie (artículo 42.2 de la LIRPF):

- Las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengán exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos de trabajo.
- Las primas o cuotas satisfechas por la empresa en virtud de contrato de seguro de accidente laboral o de responsabilidad civil del trabajador.

Por lo que se refiere al criterio de valoración de las rentas en especie, el artículo 43.1 de la LIRPF determina que con carácter general se atenderá a su **valor normal en el mercado**, aunque a continuación el precepto establece una serie de especialidades, regulando normas específicas de valoración para ciertos rendimientos del trabajo en especie:

- En el caso de utilización de una vivienda que sea propiedad del pagador, el 10 por ciento del valor catastral.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados o modificados, o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el 5 por ciento del valor catastral.

Si, a la fecha de devengo del impuesto, los inmuebles carecieran de valor catastral o este no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 5 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

La valoración resultante no podrá exceder del 10 por ciento de las restantes contraprestaciones del trabajo.

- En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles:
  - En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.
  - En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste señalado en el párrafo anterior para el supuesto de entrega. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo. Esta valoración se podrá reducir hasta en un 30 por ciento cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, en los términos y condiciones que determinados reglamentariamente.
  - En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior.
- En los préstamos con tipos de interés inferiores al legal del dinero, la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente en el período.
- Por el coste para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación, las siguientes rentas:
  - Las prestaciones en concepto de manutención, hospedaje, viajes y similares.
  - Las primas o cuotas satisfechas en virtud de contrato de seguro u otro similar, sin perjuicio de lo previsto en los párrafos e) y f) del apartado 2 del artículo 42 de la LIRPF.

- Las cantidades destinadas a satisfacer gastos de estudios y manutención del contribuyente o de otras personas ligadas al mismo por vínculo de parentesco, incluidos los afines, hasta el cuarto grado inclusive, sin perjuicio de lo previsto en el apartado 2 del artículo 42 de la LIRPF.
  - La utilización de una vivienda que no sea propiedad del pagador. La valoración resultante no podrá ser inferior a la que hubiera correspondido conforme a la regla antes apuntada para la valoración en caso de utilización de una vivienda propia.
- Por su importe, las contribuciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones y las contribuciones satisfechas por las empresas promotoras reguladas en la Directiva 2016/2341, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo, así como las cantidades satisfechas por empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones y su normativa de desarrollo. Igualmente, por su importe, las cantidades satisfechas por empresarios a los seguros de dependencia.
  - No obstante, lo previsto en los párrafos anteriores, cuando el rendimiento de trabajo en especie sea satisfecho por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar al mismo, la valoración no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate.

Se considerará precio ofertado al público el previsto en el artículo 60 del texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, deduciendo los descuentos ordinarios o comunes. Se considerarán ordinarios o comunes los descuentos que sean ofertados a otros colectivos de similares características a los trabajadores de la empresa, así como los descuentos promocionales que tengan carácter general y se encuentren en vigor en el momento de satisfacer la retribución en especie o que, en otro caso, no excedan del 15 por ciento ni de 1.000 euros anuales.

En el caso de cesión del uso de vehículos considerados eficientes energéticamente, la valoración resultante se podrá reducir hasta en un 30 por ciento, en los términos y condiciones previstos reglamentariamente.

En el supuesto de percepción de rentas en especie por parte del administrador de una sociedad, al tratarse de retribuciones que se entenderán comprendidas dentro de los rendimientos del trabajo previstos en el artículo 17.2.e) de la LIRPF, dichas retribuciones constituirán rendimientos del trabajo en especie, pero no derivados de una relación laboral con la sociedad, sino mercantil. Por esta razón, su valoración se efectuará conforme a lo previsto

en el mencionado artículo 43.1 de la LIRPF, incluidas las reglas especiales que en él se establecen para ciertos tipos de rendimientos del trabajo en especie.

#### **CUESTIÓN**

**¿Las cuotas del RETA de un administrador autónomo satisfechas por la sociedad tienen la consideración de rentas en especie?**

Sí, las cotizaciones al RETA abonadas por la sociedad al administrador tendrán el carácter de retribución del trabajo en especie, de modo que existirá obligación de efectuar un ingreso a cuenta que se añadirá al valor de la renta en especie, salvo que su importe hubiera sido repercutido al perceptor de la renta (artículo 43.2 de la LIRPF). Por el contrario, si el pago se realiza mediante la entrega de su importe dinerario al administrador, su calificación será la de retribución dineraria y el pago a cuenta se detraería de dicho importe.

#### **Las exenciones de ciertos rendimientos del trabajo en especie y su aplicación o no cuando la renta en especie se perciba por los administradores societarios**

Conforme al artículo 42.3 de la LIRPF, con carácter general estarán exentos del IRPF ciertos rendimientos del trabajo en especie:

«a) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine, con independencia de que el servicio se preste en el propio local del establecimiento de hostelería o fuera de éste, previa recogida por el empleado o mediante su entrega en su centro de trabajo o en el lugar elegido por aquel para desarrollar su trabajo en los días en que este se realice a distancia o mediante teletrabajo.

b) La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

c) Las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie.

d) La prestación del servicio de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional por centros educativos autorizados, a los hijos de sus empleados, con carácter gratuito o por precio inferior al normal de mercado.

e) Las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador. También tendrán la consideración de cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el citado servicio público, las fórmulas indirectas de pago que cumplan las condiciones que se establezcan reglamentariamente.

f) En los términos que reglamentariamente se establezcan, la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa».

Ahora bien, la Dirección General de Tributos entiende que **estas exenciones únicamente procederán en los casos en que se trate de rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral** y, dado que la relación que une al administrador con la sociedad es de carácter mercantil, no resultarían de aplicación. Así, en la **consulta vinculante (V1984-18), de 3 de julio de 2018**, este centro directivo señaló lo siguiente: «Sin embargo, no resultará aplicable lo establecido en los apartados 2 y 3 del artículo 42 de la LIRPF al estar prevista su aplicación exclusivamente para rendimientos del trabajo en especie derivados de relaciones laborales».

#### **RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS**

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V1213-18), de 10 de mayo de 2018**

**Asunto: inaplicación de la exención del artículo 42.3.c) de la LIRPF a un administrador por inexistencia de relación laboral.**

*«Los seguros médicos para los trabajadores tienen un tratamiento específico en la normativa reguladora, tratamiento que se encuentra recogido en el artículo 42.3 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 día 29), donde entre los rendimientos del trabajo en especie que tienen la consideración de exentos se encuentran, párrafo c), "las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:*

*1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.*

*2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie".*

*Por tanto, con esta configuración de la exención, el seguro de salud contratado para los trabajadores estará amparado por la misma dentro de los límites cuantitativos que recoge la norma, constituyendo retribución en especie el exceso que pudiera superar los referidos límites».*

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V0772-20), de 7 de abril de 2020**

**Asunto: procedencia de las exenciones del artículo 42.3 letras a) y c) solamente en caso de que exista relación laboral.**

*«En lo que respecta a la posible aplicación de las exenciones señaladas anteriormente, debe indicarse que ambas exigen la existencia de una relación laboral. El artículo 42.3. a) y c) de la LIRPF anteriormente reproducido exige que la cobertura del contrato alcance al empleado o trabajador, entendiendo dicho término o expresión “empleado o trabajador” – como persona que presta servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física y jurídica, denominado empleador o empresario».*

## La percepción de dietas por el administrador

Las legalmente denominadas «asignaciones para gastos de locomoción y gastos de manutención y estancia» se incluyen, con carácter general, entre los rendimientos íntegros del trabajo, según los define el artículo 17.1.d) de la LIRPF. Sin embargo, conforme al artículo 9.A.1 del RIRPF, estas asignaciones se exceptúan de gravamen en los siguientes términos:

«1. A efectos de lo previsto en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto, quedarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites señalados en este artículo».

Ahora bien, tal y como señala la Dirección General de Tributos, «**el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, a los que se refiere con carácter general el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto» (consulta vinculante (V1984-18), de 3 de julio)**. Por lo tanto, no resultaría de aplicación a los administradores de las sociedades de capital cuando ejercen las funciones inherentes a tal cargo, puesto que estarían ligados a la sociedad a través de una relación de naturaleza mercantil y no laboral, sin concurrencia de dependencia ni alteridad; y ello con independencia de que, en caso de desempeñar otras funciones distintas de las propias del cargo, pudiesen acogerse al régimen de dietas en cuanto a ellas.

Y es que el fundamento del régimen de dietas se encuentra en el hecho de que no se trata de una retribución propiamente dicha, sino de una serie de cantidades que pretenden compensar gastos ordenados por el empleador como consecuencia del desplazamiento del trabajador fuera del centro de trabajo o del municipio donde este radica. Aquellos contribuyentes que no están ligados por tal relación laboral o estatutaria, pero cuyas retribuciones constituyen rendimientos del trabajo de acuerdo con el artículo 17 de la LIRPF

—como sería el caso de los administradores—, también podrían incurrir en gastos derivados de la actividad desarrollada, pero no bajo las circunstancias previstas en el artículo 9 del RIRPF.

Con todo, y con respecto a los gastos de locomoción, cabría plantearse la posibilidad de que pudiera apreciarse la existencia de un «gasto por cuenta de un tercero» que, en este caso, sería la sociedad de la que forma parte el órgano de administración, tal como plantea la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V2297-20), de 7 de julio de 2020. Para ello, tendrían que cumplirse los siguientes requisitos:

- Que la relación que une al contribuyente con el pagador sea una de las previstas en el artículo 17.2 de la LIRPF; o, lo que es lo mismo, que sea una de las que no dan derecho al régimen de dieta exonerada en los términos antes apuntados.
- Que los gastos en que incurra la sociedad pagadora tengan por objeto poner a disposición de los miembros del órgano de administración los medios para que este pueda realizar sus funciones. Cuando el pagador se limita a reembolsar los gastos en que los administradores hubiesen incurrido, sin que pueda acreditarse que, estrictamente, se están compensando los gastos por el necesario ejercicio de sus funciones, podría tratarse de una auténtica retribución, en cuyo caso las cantidades percibidas estarían totalmente sometidas al IRPF y a su sistema de retenciones.

En definitiva, si la sociedad pone a disposición del administrador los medios para que este acuda al lugar en el que debe realizar sus funciones (esto es, le proporciona el medio de transporte y, en su caso, el alojamiento), no existirá una renta sujeta al impuesto, al no haber ningún beneficio particular para el contribuyente. Ahora bien, si lo que hace la sociedad es reembolsarle al administrador los gastos en que hubiese incurrido para desplazarse al lugar donde va a prestar sus servicios y este no acredita que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o bien le abona una cantidad para que él decida con libertad cómo acudir a ese lugar, se trataría de una renta dineraria sujeta a retención como el resto de sus retribuciones.

#### RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

**Resolución no vinculante del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia n.º 1188/2017, de 30 de julio de 2020**

**Asunto: aplicación del régimen de dietas previsto en el artículo 9 del RIRPF a las retribuciones que perciba un administrador por el ejercicio de sus funciones como tal.**

*«Las retribuciones que perciba un administrador o miembro de consejo de administración, por su condición de tal, aun cuando tienen el carácter de rendimientos del trabajo —puesto que así lo establece el artículo 17.2.e) LIRPF—, si no existe una relación laboral con la sociedad y tampoco presta a ésta servicios distintos de los inherentes al cargo de administrador, no podrán estar nunca acogidas al régimen de dietas exoneradas de tributación; y lo mismo sucederá con el socio que tampoco trabaje ni preste servicio alguno a la sociedad. La razón es obvia: las dietas no sujetas son aquellas que, cumpliendo determinados requisitos, tienen por objeto resarcir al trabajador de los gastos de desplazamiento y de los normales de manutención y es-*

*tancia en que incurre por el hecho de que, conforme a la ordenación de la actividad de la empresa, se desplace a un lugar distinto del de su trabajo habitual (por ejemplo, fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto). Pero esto no puede darse en el caso del administrador o socio que, no prestando servicio alguno distinto del propio de su condición, percibe una denominada dieta o compensación, por ejemplo, por asistir a una junta o a una reunión de consejo.*

*Lo que sí será siempre un requisito esencial para la no sujeción de las dietas al impuesto de los gastos de locomoción con medios públicos de transporte, gastos de estancia o de gastos de peaje y aparcamiento en el caso de locomoción mediante vehículos privados, es que se pruebe que dichos gastos hayan sido, con carácter previo, efectivamente satisfechos por el perceptor: sólo así el posterior reembolso o pago efectuado por la empresa al trabajador tendrá una función resarcitoria o indemnizatoria, que es lo que justifica la no sujeción de este concepto.*

(...)

*Por el contrario, este Tribunal entiende —como ya se ha dicho— que no es necesaria la existencia de una relación laboral en sentido estricto para que se aplique el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento del IRPF, pudiendo acogerse al mismo el administrador o el socio trabajador que, no estando vinculados a la empresa por una relación laboral, le presten servicios, en régimen de dependencia, distintos de los inherentes al cargo de administrador. Esta es la única conclusión a que puede conducirnos una interpretación literal o gramatical, lógica, sistemática y finalista o teleológica, criterios aplicables en virtud de la remisión que hace el artículo 12 LGT a lo dispuesto en el artículo 3.1 de nuestro Código civil».*

#### **Resolución no vinculante del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria n.º 1817/2018, de 25 de marzo de 2019**

##### **Asunto: aplicabilidad del régimen de dietas previsto en el artículo 9 del RIRPF a los administradores.**

*«Llegados a este punto, debe exponerse que en la actualidad no es pacífica la aplicabilidad del régimen contenido en el artículo 9 del Reglamento del IRPF a los administradores.*

*Algunos Tribunales Superiores de Justicia han resuelto que, de lo determinado en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto y en la letra e) de su apartado 2, cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento únicamente tan solo es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral (estatutaria en el caso de los funcionarios públicos) en la que se dan las notas de dependencia y alteridad.*

*Por ejemplo, la sentencia 159/2017 del TSJ de Castilla y León, de 29 de septiembre de 2017, establece que “no procede aplicar el régimen de dietas pretendido al administrador de la sociedad, pues lo dispuesto en el artículo 9º del Reglamento del IRPF es únicamente de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos de trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que se dan las notas de dependencia y ajeneidad a los que se refiere el artículo 16.1 de la Ley del IRPF, lo cual evidentemente no puede predicarse del administrador y titular único de las participaciones de la entidad”.*

*Y la sentencia 122/2017 del TSJ de Galicia, de 9 de marzo de 2017, precisa que “el art. 17.2.c) [sic] de la LIRPF califica expresamente como rendimientos de 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 “ de lo que se desprende que el régimen de dietas previsto en el art. 9 del reglamento solo es aplicable a los trabajadores por cuenta ajena”.*

*Por último hemos de citar la reciente resolución 03972/2018 del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 06/11/2018, en recurso de unificación de criterio, que establece los siguientes criterios en cuanto a la carga de la prueba de la exoneración de tributación de las retribuciones que han sido declaradas por el pagador como dietas exceptuadas de gravamen:*

*(...)*

*El TEAC declara inadmisibile el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio respecto de la cuestión concerniente a si de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.1.d) de la Ley 35/2006 y en la letra b) de su apartado 2 cabe concluir que el régimen de dietas previsto en el artículo 9 del Reglamento del IRPF únicamente es de aplicación a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral (estatutaria en el caso de los funcionarios públicos) en la que se dan las notas de dependencia y alteridad, y por tanto no fija criterio al respecto».*

## **La indemnización por extinción de la relación mercantil entre sociedad y administrador**

El hecho de que el vínculo que une al administrador con la sociedad de capital tenga una naturaleza exclusivamente mercantil y no laboral, también incide sobre este ámbito. La cantidad percibida en concepto de indemnización por cese de un administrador debe entenderse comprendida, a efectos del IRPF, en los rendimientos del trabajo previstos en el artículo 17.2.e) de la LIRPF; que establece que en todo caso, y con independencia, por tanto, de su relación 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».

**El carácter mercantil de la relación que liga al administrador con la empresa impide la aplicación de la exención establecida para las indemnizaciones por despido o cese de trabajadores del artículo 7.e) de la LIRPF, prevista para las relaciones laborales, según la cual están exentas:**

«e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

El importe de la indemnización exenta a que se refiere esta letra tendrá como límite la cantidad de 180.000 euros».

## 4.5. La retribución del administrador en el ámbito del IS

---

### La consideración de la retribución del administrador como gasto deducible

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con lo previsto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

Su hecho imponible lo constituye la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que sea su fuente u origen (artículo 4 de la LIS); siendo contribuyentes del mismo, entre otros, «las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil» (artículo 7.1.a de la LIS). Así las cosas, las sociedades de capital no cotizadas serán contribuyentes de dicho impuesto, que gravará la totalidad de la renta que obtengan con independencia del lugar donde se hubiese producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.

A grandes rasgos, puede decirse que el IS se calcula en base al resultado contable de la sociedad durante un ejercicio; siendo el resultado de la empresa, conforme al Plan General Contable, la diferencia entre ventas e ingresos y compras y gastos devengados en el ejercicio (entre los que, por ejemplo, se incluirían las retribuciones de los administradores). Los gastos contables son, en general, gastos fiscalmente deducibles a efectos de este impuesto, aunque en algunos casos la normativa fiscal excluye su posibilidad de deducción. Una deducibilidad que, por otra parte, está condicionada por el principio de correlación con los ingresos, vinculación a la actividad y necesidad para la obtención de ingresos; así como a la adecuada justificación de los mismos.

Conforme al artículo 10.3 de la LIS, «en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta 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». A estos efectos, los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, conforme a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o cobro y respetándose la debida correlación entre unos y otros (artículo 11.1 de la LIS).

En particular, para la deducibilidad en el IS de las retribuciones satisfechas a quien desempeñe el cargo de administrador en una sociedad de capital por su condición de tal o de un «mero» consejero en caso de existir consejo de administración, **será necesario un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil**. No en vano, el Tribunal Supremo ya apuntó

en su **sentencia n.º 142/2014, de 2 de enero, ECLI:ES:TS:2014:142** lo siguiente:

«La cuestión, por tanto, no se centra en la “necesariedad” del gasto como a veces se pretende, sino en su “legalidad”, que, ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los Administradores en los respectivos textos que las regulan. Tal legalidad hay que entenderla referida, como también hemos señalado, no sólo a los Estatutos sino a los límites que de la totalidad del ordenamiento jurídico pueden inferirse a la vista de las circunstancias concurrentes.

Por eso, resulta insólita, como ya hemos dicho en alguna ocasión, cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil».

Así las cosas, habrá que analizar lo que se establece por dicha normativa mercantil en cuanto a la retribución de los administradores y a sus requisitos, que serían dos fundamentalmente:

- Que el cargo de administrador sea retribuido conforme a los estatutos de la sociedad, tal y como exige el artículo 217 de la LSC.
- Que la previsión estatutaria permita conocer dicha remuneración con la suficiente certeza, esto es, que en ella figure el sistema de retribución aplicable.

Cuando concurren estas condiciones, la deducibilidad de las retribuciones de los administradores como gasto en el IS exigirá, además, que se cumplan los requisitos legales generales para la deducción. Es decir, que el gasto esté directamente vinculado con la actividad de la sociedad y cumpla con los siguientes extremos:

- Inscripción contable en los libros correspondientes y en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Imputación con arreglo a devengo.
- Correlación de ingresos y gastos.
- Justificación documental a través de las correspondientes facturas o documentos equivalentes.

#### **RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS**

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V2399-21), de 23 de agosto de 2021**

**Asunto: consideración de la retribución del administrador en su condición de tal como gasto deducible a efectos del IS.**

*«Por tanto, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS».*

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V1763-15), de 3 de junio de 2015**

**Asunto: deducibilidad del seguro médico pagado a una administradora por la realización de tareas adicionales a las propias de tal cargo.**

*«De acuerdo con lo establecido en los artículos 217 a 220 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, la retribución de los administradores debe constar en los estatutos de la sociedad y puede adoptar diferentes formas (dietas por asistencia, retribuciones constantes o variables por participación en los beneficios de la entidad, etc.). Cualquiera que sea la forma que adopte, siempre debe computarse como gasto de personal y será deducible a efectos fiscales en la determinación de la base imponible de la entidad si se cumplen las condiciones legalmente establecidas.*

*Las cantidades pactadas entre la sociedad consultante y su única socia y administradora en concepto de seguro médico por la organización de las juntas ordinarias y extraordinarias de las comunidades de propietarios, en el desarrollo de la actividad empresarial de la sociedad, serán gastos contables que podrían tener la consideración de fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que retribuyan el trabajo o los servicios prestados a la sociedad y siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, con independencia de la naturaleza (laboral o mercantil) de la relación que una a la socia y administradora con la sociedad y de que el importe del seguro deba o no tributar por el impuesto personal de la socia y administradora.*

*En consecuencia, en la medida en que el pago del suplemento en forma de seguro médico con cobertura para la única socia y administradora y su cónyuge responda a la contraprestación del trabajo que presta a la entidad y dicho gasto esté contabilizado, será deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, dado que la LIS no contiene precepto alguno que limite la deducibilidad de dicho gasto. En las mismas condiciones, si el seguro médico se pagara a todos los trabajadores de la empresa, en concepto de complemento salarial, también tendría la consideración de gasto deducible».*

**CUESTIÓN**

**¿Resulta de aplicación a la retribución que perciban los administradores por el ejercicio de las funciones propias del cargo el artículo 18 de la LIS, que impone la valoración de las operaciones vinculadas por su valor normal de mercado?**

Conforme al artículo 18.1 de la LIS, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado, entendiéndose por tal el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia. A continuación, el apartado 2 de ese mismo precepto determina qué personas o entidades tendrán la consideración de vinculadas a esos efectos, cuya letra b) se refiere a los administradores o consejeros en los siguientes términos:

*«2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:*

*(...)*

*b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones».*

Por lo tanto, los administradores y la sociedad no tendrán el carácter de vinculadas en lo relativo a la retribución que los primeros perciban por las funciones inherentes a dicho cargo de administrador.

## La no consideración de la retribución del administrador como liberalidad

El cargo de administrador se presume gratuito, salvo que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración (artículo 217.1 de la LSC). Sin embargo, en los casos en que no exista previsión alguna en los estatutos o en que estos configuren el cargo específicamente como gratuito, es posible que el administrador desempeñe otras funciones en la sociedad al margen de las propias de dicho cargo, por ejemplo, a través de una relación laboral ordinaria o de alta dirección. Así, se plantearía la cuestión de si esos pagos podrían ser deducibles o no a efectos del IS.

A tal respecto, el artículo 15.e) de la LIS incluye entre los gastos que no serán fiscalmente deducibles en el IS los donativos y liberalidades, precisando que no tendrán tal concepto «las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad». No especifica que tales remuneraciones tendrán el carácter de deducibles, sino que simplemente especifica que no constituyen una «liberalidad» o, lo que es lo mismo, una disposición a título gratuito.

No en vano, se trataría de una contraprestación que el administrador percibe por el trabajo desarrollado para la sociedad. De hecho, el propio artículo 17.1 de la LIRPF define los rendimientos íntegros del trabajo como todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, dinerarias o en especie, derivadas directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y que no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Por lo tanto, siendo tal retribución una contraprestación del trabajo, su importe será un gasto fiscal para el pagador.

Por otra parte, conviene tener en cuenta la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central n.º 3156/2019, de 17 de julio de 2020, donde, con respecto a la interpretación de este precepto, el órgano administrativo puntualiza lo siguiente:

«Según su construcción sintáctica, sobre todo por la ubicación de la coma [,] que incorpora, el párrafo excluye que sean liberalidades lo pagado a los administradores en dos supuestos: (I) por el desempeño de funciones de alta dirección, y (II) por el desempeño de otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad; con lo que, el que sean “derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad”, este Tribunal entiende que sólo se predica para el desempeño de otras funciones, y no para el desempeño de funciones de alta dirección; pues, para que hubiese sido al contrario, esa coma [,] debería haber estado precediendo el término “derivadas”, con lo que el significado evidentemente habría sido otro: por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones, derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

El segundo de los supuestos dichos, la exclusión como liberalidad de lo pagado a los administradores por el desempeño de otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad, no fue una novedad

en sentido estricto, pues, como antes se ha dicho, de siempre se había venido admitiendo la deducibilidad fiscal de lo que una sociedad pudiera pagarle a uno de sus administradores o consejeros si el mismo le prestaba unos servicios como trabajador con funciones ordinarias, y el exagerado pero ilustrativo ejemplo que hemos puesto antes, es una buena muestra de ello: el sueldo que una sociedad le paga a unos de sus consejeros que fuera, además, conserje en una dependencia de esa sociedad; y lo mismo cabe decir si se lo pagaba como consecuencia de la prestación de unos servicios profesionales, como el caso del abogado que también hemos puesto como ejemplo antes.

Con lo que, la inclusión auténticamente novedosa del precepto es la que excluye de que puedan considerarse liberalidades las retribuciones que nos ocupan.

Mención con la que pudiera pensarse que la norma atribuye a las mismas el carácter de deducibles en todo caso y sin ninguna otra consideración.

Sin embargo, no es ésta la conclusión que alcanza este Tribunal Central, porque el precepto sólo dice lo que dice: que no se entenderán comprendidas entre las liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, y, con ello, que no cabe negar la deducibilidad de tales gastos en atención a lo dispuesto en esta letra e). Pero ello, necesariamente ha de integrarse con que la normativa fiscal jamás ha permitido la deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto; algo que, además, la propia Ley 27/2014 ha venido a recoger así expresamente, y precisamente en el párrafo siguiente del que nos viene ocupando (...).

Así las cosas, el artículo 15.e) de la LIS únicamente excluye la consideración como liberalidad no susceptible de deducción a efectos del IS de la retribución percibida por los administradores en el ejercicio de funciones de alta dirección o derivadas de un contrato de carácter laboral celebrado con la sociedad. Sin embargo, ello **no implica que tales remuneraciones sean necesariamente gastos deducibles.**

#### **CUESTIÓN**

##### **¿Qué funciones corresponden al personal de alta dirección?**

La relación laboral especial del personal de alta dirección se encuentra regulada en el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, cuyo artículo 1.2 especifica que el personal de alta dirección será aquel que ejercite «poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad».

### **El supuesto del administrador con cargo «gratuito» y con «retribución». El criterio del TEAC**

Cuando los estatutos de una sociedad establecen el carácter gratuito del cargo de administrador, pero esta paga igualmente a ciertos directivos que, a su vez, son administradores o consejeros determinadas cantidades por el

desarrollo de funciones ejecutivas o de gerencia, cabría plantearse la posible deducibilidad de tales remuneraciones a efectos del IS.

**A TENER EN CUENTA.** En estos casos, el administrador o consejero estaría ligado con la sociedad de capital a través de un doble vínculo: uno laboral, para prestar las funciones de dirección o gerencia, y otro mercantil, como tal administrador o consejero, representante orgánico del ente societario. Por esta razón, las Salas de lo Social y de lo Civil del Tribunal Supremo crearon la denominada «teoría del vínculo» o del «tratamiento unitario», que supone que esas actividades o funciones de gestión y administración o de alta dirección de una sociedad, prestadas en el marco de unas relaciones laborales por parte de quienes, a su vez, son administradores o consejeros, quedan subsumidas y absorbidas por las que dichas personas han de prestar por sus obligaciones mercantiles como administradores o «meros» consejeros.

Tras la modificación introducida en el artículo 249 de la LSC por la Ley 31/2014, en materia de delegación de las facultades del consejo de administración, múltiples operadores jurídicos entendieron que, sin perjuicio de que los estatutos establecieran el carácter gratuito de los cargos de sus consejeros, las sociedades podrían retribuir a los consejeros delegados o ejecutivos al amparo del artículo 249 de la LSC, que regularía de forma autónoma su retribución, al margen de la reserva estatutaria exigida, con carácter general, por el artículo 217 de la LSC para la retribución de los administradores «en su condición de tales». Con ello, además, se daba una nueva vida al artículo 15.e) de la LIS, pudiendo entenderse que la referencia que dicho precepto hace a los administradores que desempeñan funciones de alta dirección comprendería a los consejeros delegados y ejecutivos, cuyas retribuciones vendrían respaldadas mercantilmente por el artículo 249 de la LSC y fiscalmente por dicho precepto. Así, se permitiría la deducción fiscal de dichas remuneraciones en el IS siempre que se cumplieran los requisitos del artículo 249 de la LSC.

Sin embargo, esta interpretación fue rechazada por el Tribunal Supremo en su **sentencia n.º 98/2018, de 26 de febrero, ECLI:ES:TS:2018:494**, donde este Alto Tribunal entendió que en las sociedades no cotizadas la relación entre los artículos 217 y 249 de la LSC era de carácter acumulativo y no alternativo, por lo que la retribución de los consejeros delegados y de los consejeros ejecutivos estaría sometida al principio de reserva estatutaria y a la intervención de la junta. No en vano, la expresión «administradores en su condición de tales» del artículo 217.2 de la LSC englobaría todas las funciones de los administradores, incluidas las ejecutivas, y no solo las que son indelegables.

Con ello, el Tribunal Supremo anuló la posibilidad de que las retribuciones de los consejeros delegados o ejecutivos fuesen mercantilmente válidas en los casos en que el cargo de administrador fuese gratuito conforme a los estatutos sociales; y, por extensión, vetó la posibilidad de deducción autónoma de sus retribuciones a efectos del IS. No en vano, y aunque no quedase imposibilitada al amparo del artículo 15.e) de la LIS, sí lo estaría conforme al artículo 15.f), según el cual no serán fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades:

«f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico».

Esta es la doctrina sentada por el Tribunal Económico Administrativo Central en su **resolución n.º 3156/2019, de 17 de julio de 2020**:

«Con lo que, si los estatutos recogen que los cargos de los administradores son “gratuitos”, que es la premisa que venimos trayendo a lo largo de esta resolución, las retribuciones de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos tampoco serán fiscalmente deducibles.

Siguiendo el razonamiento, aun tratándose de sociedades en que sus Estatutos recogen que los cargos de los administradores serán gratuitos, en el ámbito tributario se sigue insistiendo en no pocas ocasiones en la deducibilidad fiscal de lo pagado a los Consejeros Delegados y a los Consejeros ejecutivos, con el argumento de que esa deducibilidad fiscal basta con que esté amparada por los contratos que preceptivamente los mismos tienen que tener firmados con la sociedad (apartados 3 y 4 de ese art. 249 del T.R. de la LSA).

Pero no es así.

El que los contratos con los Consejeros Delegados y con los Consejeros ejecutivos también deben respetar las previsiones estatutarias, también lo ha dejado meridianamente claro el T.S. en esa sentencia de 26/02/2018 (aunque el resaltado y el subrayado son de este Tribunal Central):

“El art. 249 TRLSC contiene las especialidades aplicables específicamente a los consejeros delegados o ejecutivos, que deberán firmar un contrato con la sociedad, que sea aprobado por el consejo de administración con el voto favorable de dos terceras partes de sus miembros y con la abstención del consejero afectado tanto en la deliberación como en la votación, pero cuyo contenido ha de ajustarse al ‘marco estatutario’ y al importe máximo anual de las retribuciones de los administradores, en el desempeño de su cargo, fijado por acuerdo de la junta general, en cuyo ámbito ejercita el consejo de administración su competencia para decidir la distribución de las remuneraciones correspondientes a los administradores. Asimismo, esta retribución del consejero delegado o ejecutivo recogida en el contrato debe ajustarse a los criterios generales establecidos en el art. 217.4 TRLSC y cumplir los requisitos específicos previstos en los arts. 218 y 219 TRLSC cuando se establezcan como conceptos retributivos los previstos en tales preceptos legales”.

Según el T.S., es diáfano que los contratos con los Consejeros Delegados y con los Consejeros ejecutivos también deben respetar las previsiones estatutarias, y entre éstas y en su caso la de “no retribución a los administradores”; con lo que, si los estatutos prevén que los cargos de los administradores serán no retribuidos, y, a pesar de ello, un contrato con un Consejero Delegado o con un Consejero ejecutivo (aptds. 3 y 4 del art. 249) recoge una retribución en favor del mismo en razón de tal cargo, la existencia de tal retribución sería un pacto entre esas dos partes que iría en contra de lo dispuesto en el art. 217 del T.R. de la LSA y en los estatutos sociales, en suma un pacto contrario al ordenamiento.

Pacto contrario al ordenamiento, que, por las razones repetidamente expuestas, nunca podrá amparar una deducibilidad fiscal».

## **4.6. La retribución del administrador en el ámbito del IVA**

---

### **La consideración como empresario o profesional del administrador en el IVA**

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta, que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones que establece la LIVA, las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las importaciones de bienes.

Se exigirá conforme a la propia LIVA y a las normas reguladoras de los regímenes de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra (artículo 2.Uno de la LIVA). Su ámbito de aplicación espacial comprende el territorio español en los términos que se definen en el artículo 3 de la LIVA.

El artículo 4.Uno de la LIVA determina la sujeción a este impuesto de las **entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su ámbito espacial 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».

A tales efectos, tendrán la consideración de empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales en los términos que se definen en el artículo 5.Dos de la LIVA, esto es, cuando se trate de actividades 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». Por otra parte, el artículo 11.Dos.1.º de esa misma norma considera como prestación de servicios a efectos del IVA «el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio».

### **¿Están sujetas al IVA las remuneraciones de los administradores societarios?**

En los casos en que el administrador sea una persona jurídica, esta, como sociedad mercantil, se presumirá que tiene la condición de empresario o profesional salvo prueba en contrario (artículo 5.Uno.b de la LIVA). Por el contrario, en los casos en que el cargo se ejerza por una persona física, lo determinante en primer término será que la prestación de servicios se efectúe por cuenta propia, habida cuenta de que el artículo 7.5.º de la LIVA excluye

**de la sujeción al impuesto a los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en este último caso las de carácter especial.**

Por su parte, en el derecho comunitario, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en sus artículos 9.1 y 10 que lo esencial para la sujeción al IVA es el carácter independiente con el que se desarrolla una cierta actividad económica. O, lo que es lo mismo, que no concurren las características de subordinación y dependencia propias de la relación laboral, tal y como prevé el artículo 10 de la directiva al señalar: «La condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario».

Esta problemática sobre la consideración como sujeto pasivo del IVA de las personas físicas que prestan servicios a entidades de las que no son socios o partícipes ha sido abordada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en distintas sentencias, como serían las siguientes:

- **Sentencia n.º C-202/90, de 25 de julio de 1991, ECLI:EU:C:1991:332**, la cual, en relación con los recaudadores municipales del Ayuntamiento de Sevilla, entendió que no existía una relación de dependencia empleador-empleado porque soportaban el riesgo económico de su actividad.
- **Sentencia n.º C-154/08, de 12 de noviembre de 2009, ECLI:EU:C:2009:695**, que consideró que los registradores-liquidadores españoles deben estar sujetos al IVA en la medida en que actúan como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio. En particular, precisó que esto era así en tanto que no presentaban las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios puedan considerarse prestados con el carácter dependiente que establece el artículo 10 de la directiva.

Así las cosas, para calificar una actividad como ejercida con carácter independiente a los efectos de su sujeción al IVA, habrá que realizar un análisis de las circunstancias de cada caso concreto. En particular, será necesario analizar si el sujeto se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad, ver si está integrado en la estructura organizativa de la sociedad, si soporta el riesgo económico de la actividad y sobre quién recae la responsabilidad contractual derivada de la actividad desarrollada.

En esa medida, y dado que el administrador ejerce sus funciones como tal conforme a los criterios organizativos fijados por la junta general de la sociedad, ordenando los medios propios de esta y vinculando a la sociedad frente a terceros, concurriría la nota de dependencia que permitiría afirmar la **no sujeción de su actividad al IVA.**

## **RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (V1785-19), de 11 de julio de 2019**

**Asunto: tributación y sujeción al IVA de los servicios prestados por una administradora, que es a su vez socia, a su sociedad.**

«Además, será necesario igualmente que la actividad desarrollada por el socio en la entidad sea precisamente la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad, debiendo entenderse incluidas, dentro de tales servicios, las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional.

Cuando se cumplan los requisitos relativos a la actividad, tanto de la entidad como del socio, los servicios prestados por aquél a su sociedad, al margen, en su caso, de su condición de administrador, únicamente podrán calificarse en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividad económica si el socio estuviera dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial, y en consecuencia las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

En caso contrario, la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo personal, al preverlo así el artículo 17.1 de la LIRPF al determinar que tienen tal consideración las contraprestaciones o utilidades que deriven “del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”».

# 5.

## **FISCALIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS SOCIOS DE SOCIEDADES NO COTIZADAS POR FUNCIONES DISTINTAS AL CARGO DE ADMINISTRADOR (SIN PERJUICIO DE SU CONDICIÓN O NO DE ADMINISTRADORES)**

### **¿Puede un socio ser retribuido cuando no realiza funciones de administración y/o gerencia?**

La respuesta es que sí, con carácter general. Y decimos con carácter general porque hay que tener en cuenta o analizar dos cuestiones de manera principal:

- Por un lado, la condición del socio respecto de los trabajos realizados y su encuadramiento en el régimen correspondiente de la Seguridad Social.
- Y, por otro lado, la naturaleza del rendimiento obtenido.

Además, debe dejarse claro que únicamente es posible la retribución de los socios cuando se realizan efectivamente funciones en o para la sociedad, sean estas de administración y/o gerencia o no, ya que la única vía posible para retribuir al socio cuando no realiza funciones —socio capitalista— es a través de la distribución de beneficios.

**A TENER EN CUENTA.** Esta afirmación se realiza ciñéndonos a la práctica en el derecho tributario por consideración del gasto por retribución al socio como deducible en la actividad empresarial o profesional que se realiza, es decir, no tiene sentido analizar las liberalidades que una empresa da a su socio ya que no cumplen el requisito elemental para tener influencia tributaria, que es su correlación con los ingresos. En consecuencia, sabiendo que la afirmación de que la

única vía de retribución de los socios es a través de nómina o factura, lo que en realidad estamos haciendo es ceñir el análisis a las retribuciones válidamente otorgadas a los socios, descartando cualquier análisis superfluo que empañe el objeto de este tema.

Por consiguiente, vamos a proceder a analizar la incidencia que tiene en el IRPF del socio tanto las retribuciones que perciba por sus actividades «en» la sociedad, como parte y actuando desde dentro de la misma, y «para» la sociedad, como personal externo que presta servicios a esta. Así, deben analizarse de manera específica las siguientes cuestiones:

- Naturaleza de la relación entre el socio y la sociedad.
- Percepción de rentas en especie.
- Percepción de dietas.
- Existencia de una operación vinculada por los servicios prestados.
- Extinción de la relación laboral o mercantil entre socio y sociedad.

## **5.1. Fiscalidad en el ámbito del IRPF. La retribución por servicios prestados «en» la sociedad**

---

### **La retribución de los socios que prestan servicios «en» la sociedad y la influencia en su IRPF**

Cuando se habla de socios que prestan servicios «en la sociedad», hablamos únicamente de los socios trabajadores o de los socios que, pudiendo clasificarse como trabajadores, realicen labores de alta dirección.

Vamos a excluir del análisis en este tema a aquellos que pueden realizar labores de administración y gerencia, ya que la inclusión de esta variable supone que tengamos que llevar un análisis paralelo respecto del concepto de participación en el capital social, porcentaje efectivo de participación — familiares con participación en la sociedad— y control efectivo. Además, se excluye también a aquellos que puedan tener la consideración de profesionales, ya que estos no estarían realizando laborales «en la sociedad», sino «para la sociedad», como si de un profesional independiente se tratase.

Entrar en un análisis de las cuestiones enunciadas en el párrafo anterior nos haría desviarnos del ámbito laboral-fiscal, llevándonos hacia el ámbito mercantil, lo que, en fin último, terminará por difuminar las conclusiones que podamos sacar de un análisis de la normativa, llevándonos a un estudio jurisprudencial que, si bien es necesario a la hora de hablar de esta cuestión, conducirá de manera unívoca a la conclusión de que es necesario «estudiar caso por caso», no permitiéndonos establecer líneas claras sobre las vías de tributación de las retribuciones otorgadas a los socios.

**A TENER EN CUENTA.** En los socios pueden acumularse diferentes regímenes de cotización y rendimientos por las distintas labores o funciones que tengan asignadas o se hayan asignado dentro de la organización. Debemos hacer una simplificación de esto para poder llevar a cabo un estudio de cada figura o función de manera separada y, posteriormente, agregar los resultados —en términos de cotización y tributación—, lo que nos permitirá diferenciar de manera directa la cotización y tributación a la que están sometidos administradores y socios por cada uno de los cargos que ostentan.

Así, lo primero es establecer cuál es la naturaleza de la relación que une al socio y sociedad:

– **Socios trabajadores que realizan labores comunes**

Estos socios se encuadrarán en función del porcentaje de participación que ostenten de la sociedad. Si esta es inferior al 33 por ciento, les corresponderá cotizar por el Régimen General de la Seguridad Social y sus retribuciones se percibirán a través de nómina. En cambio, si poseen más de un 33 por ciento del capital, deberán adscribirse al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA).

– **Socios trabajadores que realizan labores de alta dirección**

Son los socios que, además de esta condición, realizan labores de alta dirección como dirección general, gerencia, dirección de departamentos, etcétera. Este tipo de relaciones se constituyen como de «carácter especial». Esto es así porque, si bien se cumplen las notas características de dependencia y ajenidad, estas se muestran limitadas. En particular, establece el artículo 1 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, que «se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad».

Partiendo del establecimiento de que estamos tratando aquí exclusivamente a aquellos socios que mantienen una relación laboral con la entidad, es decir, que obtienen su remuneración a través de una nómina, veamos cuáles son aquellas características más relevantes en su IRPF.

**|| Naturaleza del rendimiento de la retribución obtenida por el socio**

No vamos a hablar aquí de la naturaleza de la relación entre socio y sociedad, que ya hemos afirmado que es de naturaleza laboral. Lo que vamos a hacer es un análisis de la naturaleza del propio rendimiento, es decir, de su clasificación en el impuesto que obliga a conocer dicha naturaleza, ya que, tal y como dispone el artículo 1 de la LIRPF:

«El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares».

En consecuencia, se establecen dentro del mecanismo de liquidación del Impuesto diferentes clases de rentas que el contribuyente puede percibir conforme al artículo 6 de la LIRPF:

- Los rendimientos del trabajo.
- Los rendimientos del capital.
- Los rendimientos de las actividades económicas.
- Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- Las imputaciones de renta que se establezcan por ley.

Cada una de estas fuentes de renta vienen limitadas tanto de manera positiva como negativa a lo largo de la LIRPF y del desarrollo reglamentario que de esta se realiza en el RIRPF.

Como este tema se centra en socios que trabajan en la sociedad y estos perciben sus rendimientos a través de nóminas incardinadas en una relación laboral, común o especial, debemos estar al contenido del artículo 17.1 de la LIRPF:

«1. 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.

Se incluirán, en particular:

- a) Los sueldos y salarios.
- b) Las prestaciones por desempleo.
- c) Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.
- d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan.

e) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los promotores de planes de pensiones previstos en el texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, o por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

f) Las contribuciones o aportaciones satisfechas por los empresarios para hacer frente a los compromisos por pensiones en los términos previstos por la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones, y en su normativa de desarrollo, cuando aquellas sean imputadas a las personas a quienes se vinculen las prestaciones. Esta imputación fiscal tendrá carácter voluntario en los contratos de seguro colectivo distintos de los planes de previsión

social empresarial, debiendo mantenerse la decisión que se adopte respecto del resto de primas que se satisfagan hasta la extinción del contrato de seguro. No obstante, la imputación fiscal tendrá carácter obligatorio en los contratos de seguro de riesgo. Cuando los contratos de seguro cubran conjuntamente las contingencias de jubilación y de fallecimiento o incapacidad, será obligatoria la imputación fiscal de la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad, siempre que el importe de dicha parte exceda de 50 euros anuales. A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática».

Ahora bien, el análisis de este artículo no puede desligarse de la consideración que debe hacerse respecto a la posibilidad de que el socio obtenga rendimientos de actividades económicas. En particular, dispone el artículo 27.1 de la LIRPF que:

«1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

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

Por tanto, los requisitos a estudiar para considerar la remuneración de un socio trabajador como rendimientos del trabajo o de actividades económicas son:

1. ¿El socio realiza una ordenación de medios, humanos y de capital, por cuenta propia?
2. ¿Tiene los medios necesarios de producción el socio?

Si la respuesta es positiva, la renta obtenida por el socio, independientemente de la calificación que las partes determinen, tendrá la consideración de rendimiento de actividades económicas ya que, tal y como recoge el artículo 13 de la LGT, «las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la

naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

### | **La ordenación de medios humanos y materiales por el socio**

A esta respuesta no cabe otra cosa que citar la **sentencia del Tribunal Supremo 96/2020, de 4 de febrero, ECLI:ES:TS:2020:434**, donde se establece que:

«1.- La configuración de las obligaciones y prestaciones del contrato del arrendamiento de servicios regulado en el Código Civil no es incompatible con la del contrato de trabajo propiamente dicho, al haberse desplazado su regulación, por evolución legislativa, del referido Código a la legislación laboral actualmente vigente. En efecto, 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. En sentido contrario, A sensu contrario para la declaración de existencia de arrendamiento de servicios y no de una relación laboral se exige que la prestación del demandante se limite a la práctica de actos profesionales concretos, sin sujeción ninguna a jornada, vacaciones, ordenes, instrucciones practicando su trabajo con entera libertad; esto es, realizando su trabajo con independencia y asunción del riesgo empresarial inherente a toda actividad de esta naturaleza».

En consecuencia, las notas de dependencia y ajenidad que caracterizan las relaciones laborales ordinarias y que cristalizan en diferentes cuestiones como el sometimiento a un horario fijo, asistencia al centro de trabajo, encomienda de trabajos, etcétera, deben darse para la calificación como rendimientos del trabajo de las remuneraciones obtenidas por el socio.

Así, podemos establecer que:

1. En la figura del socio deberían poder darse ambas notas con idéntica intensidad que en cualquier otro trabajador, incluso pudiendo afirmar que no lleve a cabo ordenación por cuenta propia de medios ni materiales ni humanos.
2. En el caso particular de la alta dirección, las notas de ajenidad y dependencia deben entenderse como características de la propia relación, excluyendo únicamente aquellas situaciones en que la alta dirección tenga por objeto las labores de administración y/o gerencia del total de la sociedad —director general—. En este último caso, se deberá estar a la calificación de la retribución por las funciones de

administrador que subsume a la de alta dirección conforme a la denominada teoría del vínculo.

3. La concurrencia de ambas notas es una cuestión de hecho que la Administración deberá de probar que no se dan, incurriendo la carga de la prueba en ella.

#### | **La necesaria posesión de medios de producción por el socio**

El otro de los requisitos que caracteriza la obtención de rendimientos de actividades económicas es el de disponer de los medios materiales necesarios para la realización del trabajo.

En el caso de trabajos considerados como profesionales —abogados, arquitectos, aparejadores, consultores empresariales, etcétera—, esto se vuelve relativamente poco relevante, ya que el capital que estos aportan es humano con un marcado carácter *intuiti personæ* y, por tanto, los medios materiales para el desempeño del trabajo por cuenta propia son irrelevantes.

Ahora bien, si se trata del socio de una sociedad dedicada a la producción industrial, la consideración de la realización de una actividad económica requiere de maquinaria, elementos de protección, un espacio habilitado, etc. Cuestiones que, al margen de ser una cuestión de hecho, son palmarias a los efectos de la fijación de la naturaleza del rendimiento obtenido por el socio.

#### | **Calificación de los rendimientos obtenidos por el socio**

En conclusión, en caso de no cumplirse alguna de estas dos cuestiones —posesión de medios de producción en sede del socio y ordenación de medios propios, materiales y humanos—, los rendimientos deberán calificarse como del trabajo. En idéntico sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, que en su resolución n.º 46/00057/2020, de 17 de febrero de 2021, expone el siguiente criterio:

«Mutatis mutandi, debe concluirse así mismo que el administrador o socio trabajador que —por falta de alguna nota esencial (por ejemplo, por falta de ajenidad como consecuencia de tener el control efectivo de la sociedad)— no tenga una relación laboral con la empresa, pero, sin embargo, le preste servicios distintos de los inherentes al cargo de administrador, percibiendo por ellos una retribución, la misma será constitutiva de un rendimiento de trabajo (cuyo régimen fiscal, de retenciones, etc, es distinto del correspondiente a las retribuciones que, en su caso, perciba por su condición de administrador). Pues bien, si en la prestación de esos servicios, distintos de los que son propios del cargo de administrador y que no tienen lugar en el seno de una relación laboral —pero sí son, insistimos, rendimientos del trabajo— (...).

Mención especial merece el tema de la dependencia, de la que antes hemos hablado equiparándola prácticamente a la subordinación, lo cual, aunque es frecuente no siempre es correcto. En efecto, la subordinación hace referencia a una relación jerárquica: la existente entre el empleador y el perceptor; su falta significaría simplemente la no sumisión del trabajador a otros elementos organizativos en la estructura jerárquica de la em-

presa, pero no necesariamente la inexistencia de relación laboral o, caso de no existir ésta por falta de ajenidad, la desnaturalización de la retribución percibida como rendimiento del trabajo. En cambio, la dependencia hace referencia a la incardinación en la estructura y en la ordenación u organización de la actividad económica de la empresa y su falta determinaría que la retribución percibida por el prestador del servicio dejase de ser un rendimiento del trabajo porque, si no existiese la dependencia pero se prestasen los servicios, sería porque el prestador tenía su propia ordenación de factores productivos para intervenir en el mercado: estaría desarrollando una actividad económica propia, distinta de la de la empresa destinataria de esos servicios y su retribución sería un rendimiento de actividad económica, conforme al artículo 27 de la Ley del IRPF, lo cual excluiría su conceptualización como rendimiento del trabajo (artículo 17.1, primer párrafo in fine LIRPF).

Por último, puede existir dependencia sin que exista subordinación: es lo que sucede en el supuesto, frecuentísimo en España, de sociedad unipersonal, cuyo socio único es también el administrador único y el único trabajador, desarrollando la sociedad una actividad económica de tal índole que demanda la total dedicación a la misma. Los ejemplos son infinitos: comercio menor, hostelería y restauración, transporte, servicios de electricidad, fontanería, etc...; No habría relación laboral —por falta de ajenidad—; no habría subordinación, puesto que el socio, administrador y trabajador único sería quien adoptase todas las decisiones en cuanto a la actividad económica de la sociedad, pero sí habría dependencia, puesto que quien ejercería la actividad realmente sería la sociedad, siendo la retribución que por sus servicios percibiese el socio un rendimiento del trabajo».

## CUESTIONES

**1. Un socio trabajador de una sociedad limitada percibe una retribución fija de 50.000 euros al año por sus labores de dirección del área comercial y gestión de la cartera de clientes. ¿Cuál es la calificación en el IRPF del socio de los rendimientos obtenidos?**

La calificación de esos rendimientos debe ser unívocamente la de rendimientos del trabajo, conforme al artículo 17.1 de la LIRPF.

**2. El socio, además, realiza labores de administración y gerencia por las que percibe una retribución de 30.000 euros adicionales. ¿Cuál es la calificación en el IRPF del socio de los rendimientos obtenidos?**

El artículo 17.2.e) de la LIRPF dispone que 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». En consecuencia, por las labores de administración y/o gerencia percibirá igualmente rendimientos del trabajo.

**3. Por una reestructuración de la plantilla se decide que el socio suscriba un contrato de alta dirección continuando con idénticas labores a las que venía desempeñando. La retribución se fija en el total de las que venía percibiendo. ¿Cuál es la calificación en el IRPF del socio de los rendimientos obtenidos?**

A efectos fiscales, la consideración como socio, personal de alta dirección o administrador no supone problemática alguna; cada una de las retribuciones per-

cibidas se calificará y valorará de manera individualizada. De esta manera, la retribución percibida por el desarrollo de funciones de alta dirección se considerará como rendimientos del trabajo conforme al artículo 17.1 de la LIRPF. Por su parte, la retribución obtenida como administrador tendrá idéntica calificación en función del contenido del artículo 17.2.e) de la LIRPF.

### **Porcentaje de retención aplicable a las retribuciones percibidas por el socio**

El porcentaje de retención aplicable a los rendimientos obtenidos por los socios que realizan labores ordinarias en la empresa se someterá al mecanismo general de retenciones del IRPF.

En consecuencia, no vamos a realizar salvedad alguna al respecto más allá de establecer que su regulación se encuentra comprendida en los artículos 99 y siguientes de la LIRPF y en los artículos 74 y siguientes del RIRPF.

## **5.2. Fiscalidad en el ámbito del IRPF. La retribución por servicios prestados «para» la sociedad**

---

### **La retribución de los socios que prestan servicios «para» la sociedad y la influencia en su IRPF**

Los socios pueden, en el desarrollo de su relación con la sociedad en la que participan, realizar funciones en la sociedad, es decir, incrustados dentro del organigrama empresarial concurriendo las notas de ajenidad y dependencia propias de una relación laboral ordinaria —sometimiento a un horario, asistencia al centro de trabajo, etcétera— o pueden convertirse en socios no sometidos a estas notas, es decir, socios que, si bien perciben una remuneración por sus trabajos, la reciben en función de los servicios por los que son contratados por la sociedad.

Esto puede suponer una paradoja, ya que es el propio socio el que «se contrata a sí mismo». En estas situaciones la sociedad actúa como ente vehicular entre el socio y la actividad empresarial o profesional que realiza, permitiéndole al socio obtener retribuciones por sus servicios prestados a la sociedad como un profesional asimilado a otro independiente.

Ahora bien, debemos hacer una pequeña salvedad ya que en este apartado vamos a centrarnos exclusivamente en los trabajos realizados por los socios respecto de sociedades que no tienen el carácter de profesionales, es decir, del común de las sociedades dedicadas a actividades empresariales o industriales o bien de actividades cuyo objeto social es el desarrollo de actividades profesionales —abogados, médicos, veterinarios, arquitectos, etcétera—, pero cuya constitución no se realizó a través del establecimiento de una sociedad profesional, sino de otra forma de sociedad.

Esto tiene una importancia mayúscula, como veremos en el apartado siguiente respecto a la consideración de la naturaleza del rendimiento obtenido en el IRPF por los socios que realizan trabajos para la sociedad.

### **|| Naturaleza del rendimiento obtenido por el socio**

Para hablar de la naturaleza del rendimiento en los casos en que un socio presta servicios para la sociedad, se hace necesario hablar de la reforma legislativa que tuvo lugar en el año 2015 por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Esta modificación se realizó, por parte del legislador, para intentar excluir a los socios de sociedades profesionales de la exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido por no poder considerarse como empresarios o profesionales a efectos del tributo, requisito indispensable para su devengo, a causa de las notas de dependencia que concurrían en la figura de dichos socios.

Estas notas de dependencia se desvirtúan para los socios que prestan servicios para la sociedad, debiendo hablar, en su lugar, de indicios de independencia que, por supuesto, admiten prueba en contrario.

En concreto, la modificación legislativa consiste en la inclusión del párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF, que dispone:

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

Si bien, como ya decíamos en el apartado introductorio, vamos a acotar el ámbito de este tema y, por tanto, vamos a centrarnos expresamente en las sociedades no consideradas como profesionales, es decir, sociedades cuyo objeto social se circunscriba a la sección primera de la tarifa del IAE.

La acotación que realizamos nos sitúa en un marco donde la distinción de la naturaleza del rendimiento se vuelve relativamente fácil. En concreto, cuando un socio realice trabajos para la sociedad, es decir, actuando desde fuera de la sociedad, obtendrá por los servicios prestados una retribución por la realización de una actividad económica conforme al artículo 27.1 de la LIRPF y, en consecuencia, esta debe ser la calificación que deberá darse.

**RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (V3081-21), de 9 de diciembre de 2021**

**Asunto: calificación de los rendimientos obtenidos por la socia única de una sociedad a la que factura por la prestación de servicios.**

*«Cuando se cumplan los requisitos relativos a la actividad, tanto de la entidad como del socio, los servicios prestados por aquél a su sociedad, al margen, en su caso, de su condición de administrador, únicamente podrán calificarse en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividad económica si el socio estuviera dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial, y en consecuencia las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.*

*En caso contrario, la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo personal, al preverlo así el artículo 17.1 de la LIRPF al determinar que tienen tal consideración las contraprestaciones o utilidades que deriven “del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”».*

## || **Porcentaje de retención aplicado a las retribuciones obtenidas por el socio**

El porcentaje de retención aplicable a los socios que prestan servicios para la sociedad va a determinarse exclusivamente en función del artículo 95 del RIRPF, el cual establece que el tipo a aplicar por la realización de actividades profesionales es del 15 por ciento, con la siguiente salvedad:

«No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada».

Esto es así porque no puede pretenderse que exista otra relación entre socio y sociedad que no sea la puramente mercantil al coincidir en el socio la concurrencia de su cotización a través del Régimen Especial de Trabajadores Autónomos y la realización de los trabajos con carácter autónomo, es decir, a través de la ordenación de medios materiales —entendemos que solo materiales, ya que los humanos los aporta él mismo— propios.

**RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (V2710-21), de 8 de noviembre de 2021**

**Asunto: normativa aplicable al tipo de retención de un socio que presta servicios a la sociedad.**

*«En lo que respecta al tipo de retención, de calificarse como rendimientos de actividades profesionales las retribuciones satisfechas por la sociedad, las retenciones aplicables serán las establecidas para dichos rendimientos en el artículo 101.5 de la LIRPF.*

*Por su parte, si se trataran de rendimientos de trabajo les resultarán de aplicación los tipos de retención previstos para dichos rendimientos en el artículo 80 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo)».*

---

## **5.3. Cuestiones comunes al IRPF de socios trabajadores y profesionales**

---

### **Incidencia en el IRPF del socio de determinadas cuestiones en función de su consideración como trabajador o profesional**

Independientemente de las particularidades del socio de una empresa y de las funciones que realice, existen una serie de cuestiones que rodean su actividad, como podrían ser el pago de la cuota de autónomos o la percepción de dietas o rentas en especie, que tienen incidencia en su IRPF y, dependiendo de la relación que una a socio y sociedad, podrían no tener consideración como rentas exentas —dietas— o determinar una liberalidad por parte de la sociedad que tendrá su impacto en el Impuesto sobre Sociedades.

En concreto, vamos a tratar los siguientes puntos por ser los que consideramos como comunes a la mayoría de socios y que generan más dudas o problemas a estos sobre su correcta tributación:

1. La cuota de autónomos abonada por la sociedad.
2. La percepción de rentas en especie.
3. La percepción de dietas.
4. La posible existencia de una operación vinculada y la valoración de las operaciones.
5. La extinción de la relación laboral entre socio y sociedad.

Cada una de estas cuestiones, además, deberán tratarse teniendo en cuenta la diferencia que existe entre socios trabajadores que realizan labores dentro de la sociedad y aquellos que prestan servicios para la sociedad, actuando de manera externa a esta.

## 5.3.1. Los autónomos

### La cuota de autónomos pagada por la empresa al socio

Es habitual que dentro de la dinámica empresarial en donde un socio realiza labores en o para la sociedad, la cuota del RETA que tiene que soportar y abonar de manera personal el socio sea abonada a este o pagada directamente por la empresa.

Dependiendo de estas dos modalidades de pago, se devengarán unas u otras obligaciones tanto para empresa como para socio.

De manera general, podemos decir que:

- Si la cuota es abonada directamente por la empresa, se generará una retribución en especie para el socio por la cuantía efectivamente pagada.
- Si la cuota es abonada de manera dineraria al socio, se entenderá como una retribución dineraria y este, posteriormente, deberá ingresarla.

Hay que tener en cuenta que, independientemente de la vía para llevar a cabo su abono y de las implicaciones que esto tenga respecto a su consideración como uno u otro tipo de renta, el efecto final sobre la declaración del socio será nulo. Algo que explicaremos más adelante.

### || La cuota de autónomos que se paga a un socio que presta servicios en la sociedad

En primer lugar, debemos tener en cuenta qué definición y consideración tiene un socio que presta servicios en la sociedad. Vamos a realizar, además, una acotación respecto a las sociedades objeto de análisis, ciñéndonos exclusivamente a aquellas cuya operativa no versa sobre la sección segunda de la tarifa del IAE, es decir, aquellas que no llevan a cabo la prestación de servicios profesionales.

Esto nos pone en una situación un tanto extraña, ya que los socios que prestan servicios concurriendo las notas de ajenidad y dependencia propias de una relación laboral ordinaria, es decir, que presten servicios en la sociedad sometidos a un horario, asistencia, etcétera, percibirán por sus labores una retribución que tendrá la consideración de rendimientos del trabajo en el IRPF y estarán integrados en el régimen general de la Seguridad Social.

Esto determina que no deba abonarse cuota alguna por el socio al RETA, no existiendo, por tanto, pago alguno al socio por dicho concepto. En caso de existir, se trataría de una liberalidad por parte de la empresa —gasto no deducible en el IS— y debería imputarse al socio como rendimientos del trabajo en especie, con el correspondiente ingreso a cuenta.

## || La cuota de autónomos que se paga a un socio que presta servicios para la sociedad

Así, la principal diferencia va a ser la calificación que posea el socio en función de la relación que mantenga con la sociedad. En concreto, cuando el trabajador presta servicios para la sociedad, no concurriendo las notas de dependencia y ajenidad, estaremos ante una relación de carácter mercantil retribuida a través de la obtención de rendimientos de actividades económicas en el IRPF del socio.

De este modo, las vías que pueden darse para la retribución obtenida por el socio a causa del pago de la cuota de autónomos son:

### | Pago de la cuota al socio para que este la abone de manera personal

Esta sería la primera vía para llevar a cabo por parte de la sociedad en relación al pago de las cuotas de autónomos de sus socios. Ninguna duda representa que la calificación que debe darse a esta retribución sea la de rendimiento de la actividad económica y que deba determinarse como una retribución de carácter dinerario, ya que esta es la vía de prestación.

Anunciábamos en la introducción de este tema que el efecto fiscal sería nulo para el socio que recibe el pago de dicha cuota y esto se da en ambas modalidades de retribución. En el caso de la obtención de una retribución dineraria es muy fácil de ver, ya que el socio obtendrá un rendimiento de la actividad económica por el importe que su empresa le abona para que este satisfaga la cuota de autónomos y, en idéntica cuantía, la posibilidad de deducir de su actividad económica la mencionada cuota abonada.

Por tanto, el efecto sobre el rendimiento neto de su actividad es nulo.

#### RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

**Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (V0067-19), de 14 de enero**

**Asunto: calificación del pago de la cuota de autónomos por la sociedad. Consideración como retribución de carácter dinerario.**

*«En el Régimen Especial de la Seguridad Social de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (RETA), en el que se integran quienes realicen las funciones de dirección y gerencia que conllevan el desempeño del cargo de administrador o consejero, al corresponder la obligación de cotizar a estos últimos, el pago de las correspondientes cuotas por parte de la sociedad dará lugar a una mayor retribución del trabajo.*

*El artículo 42.1 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 día 29) establece que “constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no suponga un gasto real para quien las conceda”. Añadiendo en un segundo párrafo que “cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria”».*

### **Pago de la cuota directamente a la Seguridad Social por parte de la sociedad**

La segunda de las vías es llevar a cabo un pago directo por parte de la sociedad a la Seguridad Social lo que determina que el socio no perciba dinero alguno, pero sí se aproveche de que sea la empresa la que efectivamente lleva a cabo el pago.

Si nos paramos a analizar esta dinámica en conjunción con el artículo 42.1 de la LIRPF, nos daremos cuenta de la similitud que guarda esta operación con el común de las retribuciones en especie que se nos pueden venir a la cabeza. Dispone el mencionado artículo lo siguiente:

«1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria».

En comparativa de las rentas en especie con el pago de la cuota de autónomos, se produce una obtención para fines particulares de una prestación, ya que el socio está obligado a dicho pago y se obtiene a título gratuito.

#### **CUESTIÓN**

##### **¿Pueden obtenerse rendimientos de la actividad económica en especie?**

Sí, si el pago por los servicios prestados se instituye a través de un pago en especie acordado entre ambas partes, no hay impedimento para que la retribución tenga el carácter de en especie con el correspondiente ingreso a cuenta que deba efectuarse.

#### **RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (V0740-21), de 29 de marzo de 2021**

**Asunto: tratamiento en el IRPF del pago de servicios profesionales a través de acciones de una sociedad.**

*«Conforme con lo anterior, la concesión al consultante de opciones de compra de acciones de una empresa como retribución por los servicios prestados por éste en el ejercicio de su actividad económica, deberá calificarse como rendimientos de actividades económicas en especie.*

*En la medida que se trate de opciones de compra intransmisibles, los rendimientos se valorarán por la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones el día en que se ejercite la opción de compra y la cantidad satisfecha por el consultante.*

*Sobre tales rendimientos no resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 42.3.f) de la LIRPF al referirse la misma a la entrega de acciones a trabajadores en activo.*

*Por último, el valor de mercado de la acción el día en que se ejercite la opción de compra tendrá la consideración de valor de adquisición de la misma a los efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial en el caso de una futura venta de dichas acciones».*

## **5.3.2. La percepción de rentas en especie por los socios**

### **Valoración de la renta en especie generada por los socios de sociedades mercantiles**

La renta en especie generada por los socios de una empresa es, sin duda, una cuestión espinosa. La particularidad viene derivada de la posible inexistencia de una relación laboral entre la entidad y los socios, lo que provoca una ruptura con uno de los requisitos de la calificación de una renta como en especie. A estos efectos, debemos recordar el artículo 42.1 de la LIRPF, que establece que:

«1. Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria».

Debemos prestarle especial atención al último párrafo del precepto que, si bien pretende hablarnos de que la atención a renta en especie dejará de tener tal consideración cuando sea abonada en metálico, hace una apreciación relevante a la hora de hablar del devengo de estas rentas respecto a socios o administradores de sociedades donde son ellos mismos, en la mayoría de los casos, los «pagadores de las rentas» o, al menos, los ordenantes de dicho pago.

Además, puede darse la situación de que los socios sean únicamente «socios capitalistas» y no desempeñen ningún tipo de función dentro de la entidad, pero se les permita hacer uso de vehículos de empresa, se les abone un seguro médico o cualquier otra utilidad o prestación por su mera condición de socios, lo que generaría para un trabajador una renta en especie.

Así, podemos encontrarnos con tres situaciones diferenciadas:

## **El socio tiene una relación laboral con la sociedad.**

### **Socios trabajadores**

En este caso, el socio desempeñará las labores correspondientes al puesto que se le haya designado conforme a la relación laboral que mantiene con la entidad y percibirá por ello rendimientos del trabajo. En este tipo de casos el socio se asemeja a un trabajador ordinario y las retribuciones en especie que en el desarrollo de su relación laboral se devenguen tendrán idéntica consideración y valoración, sin perjuicio de que se trate de una cuestión de hecho que pueda desvirtuarse de un análisis de la verdadera naturaleza jurídica de la relación que une a socio y sociedad. Asumiendo que la relación es efectivamente laboral y al socio se le remunera a través de nómina, su tributación estará sujeta a las reglas generales de valoración de las rentas en especie.

Ahora bien, la condición de socio con relación laboral no es tan fácil de conseguir, ya que existen una serie de requisitos que determinan la exclusión, más bien la inexistencia, de la relación laboral entre socio y empresa recogidos en el artículo 305 de la LGSS, el cual dispone lo siguiente:

«1. Estarán obligatoriamente incluidas en el campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos las personas físicas mayores de dieciocho años que realicen de forma habitual, personal, directa, por cuenta propia y fuera del ámbito de dirección y organización de otra persona, una actividad económica o profesional a título lucrativo, den o no ocupación a trabajadores por cuenta ajena, en los términos y condiciones que se determinen en esta ley y en sus normas de aplicación y desarrollo.

2. A los efectos de esta ley se declaran expresamente comprendidos en este régimen especial:

(...)

b) Quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad de capital, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios con los que conviva y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.

2.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo.

3.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

En los supuestos en que no concurren las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.

c) Los socios industriales de sociedades regulares colectivas y de sociedades comanditarias a los que se refiere el artículo 1.2.a) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo.

d) Los comuneros de las comunidades de bienes y los socios de sociedades civiles irregulares, salvo que su actividad se limite a la mera administración de los bienes puestos en común, a los que se refiere el artículo 1.2.b) de la Ley 20/2007, de 11 de julio.

e) Los socios trabajadores de las sociedades laborales cuando su participación en el capital social junto con la de su cónyuge y parientes por consanguinidad, afinidad o adopción hasta el segundo grado con los que convivan alcance, al menos, el 50 por ciento, salvo que acrediten que el ejercicio del control efectivo de la sociedad requiere el concurso de personas ajenas a las relaciones familiares.

f) Los trabajadores autónomos económicamente dependientes a los que se refiere la Ley 20/2007, de 11 de julio.

g) Quienes ejerzan una actividad por cuenta propia, en las condiciones establecidas en el apartado 1, que requiera la incorporación a un colegio profesional, sin perjuicio de lo previsto en la disposición adicional decimotercera.

h) Los miembros del Cuerpo Único de Notarios.

i) Los miembros del Cuerpo de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles, así como los del Cuerpo de Aspirantes.

j) Las personas incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley 55/2003, de 16 de diciembre, del Estatuto Marco del personal estatutario de los servicios de salud, que presten servicios, a tiempo completo, en los servicios de salud de las diferentes comunidades autónomas o en los centros dependientes del Instituto Nacional de Gestión Sanitaria, por las actividades complementarias privadas que realicen y que determinen su inclusión en el sistema de la Seguridad Social, sin perjuicio de lo previsto en la disposición adicional decimotercera.

k) El cónyuge y los parientes del trabajador por cuenta propia o autónomo que, conforme a lo señalado en el artículo 12.1 y en el apartado 1 de este artículo, realicen trabajos de forma habitual y no tengan la consideración de trabajadores por cuenta ajena.

l) Los socios trabajadores de las cooperativas de trabajo asociado dedicados a la venta ambulante que perciban ingresos directamente de los compradores.

m) Cualesquiera otras personas que, por razón de su actividad, sean objeto de inclusión mediante norma reglamentaria, conforme a lo dispuesto en el artículo 7.1.b)».

Por tanto, únicamente los socios a los que no les sea de aplicación alguna de las cláusulas de sujeción obligatoria al RETA podrán tener la consideración de empleados a efectos de consolidar la relación laboral con la empresa.

**|| El socio no posee un contrato laboral con la sociedad, pero realiza trabajos para ella. Socios profesionales**

Esta suele ser una situación bastante habitual en el entorno empresarial donde uno o varios de los socios de la empresa no posee un contrato de trabajo que los una con la misma, pero sí realizan diferentes trabajos para ella, además de las posibles funciones de administración que se posean, como serían la asistencia a juntas, firma de cuenta anuales, etcétera, de manera que le giran factura con los correspondientes honorarios.

Además, debemos tener en cuenta los criterios de sujeción obligatoria al RETA desarrollados en el apartado anterior, que determinarán, para aquellos socios a los que les sean de aplicación, su exclusión de la posibilidad de determinar las posibles rentas en especie que se deriven de su condición como rendimientos del trabajo.

Lo que sí debemos dejar claro es que la valoración de la renta en especie se realizará conforme a los criterios generales de valoración. Esta forma de vinculación tiene una serie de implicaciones:

- El socio ha de estar dado de alta como empresario o profesional y en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.
- El «salario» que obtiene el socio se lleva a cabo a través del pago de sus honorarios por parte de la empresa, es decir, del pago por los servicios de un profesional a la entidad.
- El hecho de obtener rentas derivadas de sus honorarios como profesional que presta servicios a la empresa determina que estas se encuentren sujetas al mecanismo de retención del impuesto que, con carácter general, es del 15 por ciento o del 7 por ciento en caso de inicio de actividad.

Mientras que, para el socio del apartado anterior, la renta en especie se genera como un rendimiento del trabajo por la existencia de una relación laboral mantenida en el tiempo y fortalecida por la existencia de un contrato laboral que determina la obligatoriedad de llevar a cabo las labores inherentes al puesto, para el socio, y la obligación de abonar el salario pactado, para la empresa; la renta que se genera para los socios dados de alta como autónomos que obtienen su «salario» a través de facturación debe, necesariamente, determinarse como parte de la renta obtenida en el desarrollo de la actividad económica tributando como un ingreso de esta y sometido al tipo correspondiente de retención.

Por tanto, la empresa para la que el socio preste sus servicios será la encargada, en primer lugar, de valorar el coste de cesión del vehículo al socio y, una vez calculado, cargárselo a este. A estos efectos, deberá tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 41 de la LIRPF, que determina que la valoración de las operaciones entre personas vinculadas deberá realizarse por su valor de mercado en los términos previstos en el artículo 18 de la LIS.

Este valor de mercado puede ser difícil de calcular teniendo en cuenta que el valor de los vehículos suele ser volátil. Uno de los métodos a utilizar

podría ser el cálculo del precio medio anual de un vehículo de *renting* ofertado por una entidad dedicada a dicha actividad.

#### RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

**Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, n.º de resolución 3645/2013, de 4 de abril de 2017**

**Asunto: calificación de la renta en especie generada como rendimiento de la actividad económica en especie.**

*«En el caso que nos ocupa, los Congresos organizados por XX, los facultativos son invitados por su condición de especialistas de la medicina y no por razón de su vinculación a un determinado puesto de trabajo.*

*En consecuencia, hemos de confirmar la calificación otorgada por la Inspección como rendimientos en especie de la actividad profesional.*

*(...)*

*Por lo tanto, ante el ofrecimiento para acudir a un congreso, el médico decide libremente su asistencia, con independencia del trabajo desempeñado y de la decisión al respecto de su empleador; de tal forma que en definitiva, optará por acudir si considera que ello le puede reportar un interés en el ejercicio de su profesión.*

*Establecida la calificación como renta en especie de la actividad profesional, no es necesario entrar a analizar otros elementos (si el congreso tiene un contenido meramente divulgativo o se le puede otorgar naturaleza de formación, etc) para concluir la no aplicación al caso que nos ocupa del supuesto contemplado en el artículo 42.2.b) LIRPF, pues dicha excepción viene únicamente prevista en la Ley del Impuesto en el marco de los rendimientos del trabajo, sin que exista precepto similar para el supuesto de rendimientos de actividad.*

*Concluida pues la existencia de una retribución en especie, procede confirmar la procedencia de la regularización contenida en el acuerdo impugnado, exigiendo a la entidad obligada tributaria la realización de un ingreso a cuenta sobre los rendimientos satisfechos».*

#### CUESTIONES

**1. A un socio de una compañía se le ofrece la posibilidad de usar uno de los vehículos de empresa. Este socio realiza trabajos para la empresa, a la que emite factura por sus honorarios con una retención del 15 por ciento. ¿Qué porcentaje debe aplicar a la retribución en especie obtenida por la cesión del uso del vehículo?**

El porcentaje a aplicar será el que corresponda aplicar a la factura, es decir, si el socio factura con un 15 por ciento, será este el porcentaje a aplicar sobre el total de la factura, incluidos los rendimientos de la actividad económica en especie generados.

**2. En la factura emitida por el socio, ¿cuál sería la base sobre la que se calcula dicha retención?**

Al igual que en cualquier factura de profesional genérica, la base la constituirán el total de las remuneraciones no incluido el posible IVA que pueda gravar la operación. Así, si la base imponible —honorarios más retribuciones en especie— es de un valor de 100 euros y la factura debe llevar IVA (21 euros) y retención de un 15 por ciento (15 euros) el total de la factura será de 106 euros (100 + 21 - 15).

## || El socio no posee ningún tipo de vinculación laboral con la entidad. Socios capitalistas

Los denominados socios capitalistas son aquellos que tienen la calificación de socio por participar del capital social de la entidad, participando de esta manera en el reparto de beneficios, pero sin tener encomendada ningún tipo de responsabilidad en la gestión o administración de la sociedad.

Con este tipo de socios cambia drásticamente la calificación de la retribución en especie determinándose como un dividendo para el socio y una retribución de fondos propios para la sociedad.

De esta manera, dispone el artículo 21.1 de la LIRPF lo siguiente respecto de la consideración de las retribuciones en especie a los administradores y su calificación como rendimientos del capital:

«1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por este».

Por su parte, el artículo 25.1.d) de la LIRPF lo siguiente:

«Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes:

1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Quedan incluidos dentro de esta categoría los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

a) Los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad.

b) Los rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas que, estatutariamente o por decisión de los órganos sociales, faculden para participar en los beneficios, ventas, operaciones, ingresos o conceptos análogos de una entidad por causa distinta de la remuneración del trabajo personal.

c) Los rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad.

d) Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe».

- Ahora bien, ya mencionábamos en el punto anterior que, al entenderse como operación vinculada la operación entre socio y sociedad — excluyendo aquellas situaciones en que se determine que existe una relación laboral y, por tanto, situación de dependencia, la valoración de la renta en especie debía realizarse a valor de mercado.
- El siguiente esquema resume de manera rápida lo establecido hasta ahora respecto de los socios.

## CALIFICACIÓN A EFECTOS FISCALES DE LAS RETRIBUCIONES EN ESPECIE PARA LOS SOCIOS



### RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

**Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (V1641-17), de 22 de junio de 2017**

**Asunto: calificación de la renta en especie por cesión de una vivienda a un socio.**

*«En cuanto a la naturaleza de dicha renta, el artículo 25.1.d) de la LIRPF, califica de rendimientos del capital mobiliario los procedentes de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades, a cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores —de las previstas en las letras a), b) y c) de ese apartado 1— procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe, lo cual supone que si la cesión del uso de inmuebles no constituyera una contraprestación por la prestación de un servicio o una entrega realizados por los socios, debería calificarse de rendimiento del capital mobiliario de los antes referidos».*

**Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (V2672-15), de 16 de septiembre de 2015****Asunto: tributación en el socio de la retribución en especie. Normas de valoración.**

*«En lo que respecta a la valoración de la renta, en caso de existencia de vinculación entre el socio y la sociedad, resultará de aplicación lo establecido en el artículo 41 de la LIRPF, que dispone que “La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, referencia que debe entenderse realizada a partir de 1 de enero de 2015 al artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre).*

*En caso contrario —inexistencia de vinculación—, la cesión deberá valorarse asimismo a mercado, al establecer el artículo 43 de la LIRPF que las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, salvo en los supuestos especiales regulados en la Ley, dentro de los cuales no se encuentra el caso consultado».*

### 5.3.3. La percepción de dietas por los socios

#### **Dietas y autónomos: ¿pueden considerarse como renta exenta en su IRPF?**

Uno de los requisitos principales de las dietas y demás gastos de viaje es que estos deben devengarse en el desarrollo de una obligación empresarial, profesional o laboral, es decir, por la ordenación y a cuenta de un tercero que determina la necesidad de realizar un desplazamiento y cuyo motivo debe estar explícitamente relacionado con dicha obligación empresarial, profesional o laboral.

Esta consideración o, mejor dicho, límite cualitativo que se establece se hace para evitar situaciones fraudulentas en donde la ordenación de medios materiales y humanos se realiza bien con la finalidad de rebajar la factura fiscal —gastos de un viaje que no se ha realizado— o bien con la intención de sufragar gastos personales de los ordenantes a cuenta de la empresa o profesional que soporta dicho gasto —el motivo del viaje no se vincula con la operatividad empresarial o profesional—.

Esto ha venido a determinar que existan dos realidades, por un lado, tenemos a los trabajadores por cuenta ajena que tendrán exonerada de gravamen aquella renta que se devengue como contraprestación en concepto de dietas —dentro de los límites del artículo 9 del RIRPF— y, por otro lado, a los trabajadores por cuenta propia para los que, si bien se deberían encontrar en una situación igualitaria a los primeros, el hecho de ser ellos mismos los ordenantes de los desplazamientos supone una serie de modulaciones a los requisitos generales para la consideración como renta exenta que se realiza respecto a los trabajadores por cuenta ajena.

Nada impide, atendiendo a la normativa aplicable al concepto de dieta y su sujeción como renta exenta o no al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que pueda llevarse a cabo la exclusión de la renta generada a

consecuencia del desplazamiento de un trabajador autónomo cuando esta se devenga por motivos empresariales o profesionales.

No obstante, debemos, a su vez, recordar que a los trabajadores autónomos les es de aplicación el contenido de la Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo, en donde su artículo 11 es el encargado de modificar el artículo 30.2 de la LIRPF estableciendo lo siguiente:

«5.ª Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto en estimación directa:

(...)

c) Los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la actividad económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores».

Sin embargo, existen diferentes vías para llevar a cabo la tributación de las diferentes dietas y asignaciones para gastos de viaje que un socio pueda percibir. A modo de ejemplo, si la empresa pone sus medios a disposición del socio, como podría realizar con cualquier otro trabajador, esto no supondrá la obtención de renta alguna en concepto de dietas independientemente de la condición del socio —trabajador o no—, sino que supondrá un gasto para la empresa.

De este modo, se reconoce el derecho a percibir, por parte de los trabajadores autónomos, las dietas que se correspondan con el desarrollo de su actividad económica, con una la salvedad contenida en el artículo 30.2.5.ª de la LIRPF que acabamos de reproducir.

Esto supone una cierta problemática a la hora de justificar el resto de gastos que se generan en un desplazamiento por razones empresariales o profesionales, como veremos más adelante, pero no para los gastos de manutención que se entenderán devengados cuando se pruebe la realidad del desplazamiento, su motivo y la realidad de la operación. Si bien la realidad de la operación debería quedar probada con el simple cargo a cuenta que se realiza, por obligación del reproducido precepto, para el pago de dichos gastos; es habitual que la Administración tributaria exija, además, soporte documental de la misma, lo que determina, de manera indirecta, la obligación de solicitar factura para una debida justificación del gasto.

## **¿Cómo se encuadran los socios en esta disyuntiva?**

Pues ocurre que los socios de una entidad pueden calificarse, tanto a nivel laboral como tributario, de diversas maneras. Incluso existen situaciones donde la cotización —LGSS— determina que su relación con la sociedad sea puramente mercantil, mientras que la normativa tributaria —LIRPF— les da la consideración de rendimientos del trabajo a las retribuciones percibidas por estos. El caso más llamativo es el de los administradores de sociedades.

Por tanto, debemos hacer una distinción entre los tipos de socios que existen.

## **Socio que realiza trabajos en la empresa. Socios con relación laboral con la entidad**

El primero de los tipos de socio a analizar es aquel que, por encontrarse vinculado a la empresa a través de una relación laboral, no comporta diferencias en el devengo de dietas respecto a los restantes trabajadores ordinarios de la sociedad, es decir, independientemente de su categoría y funciones, por las dietas devengadas por las labores que realice como socio trabajador, deberá regirse por las normas generales de valoración y exención, ya que lo que obtiene este socio en concepto de retribución de sus funciones son rendimientos del trabajo.

**A TENER EN CUENTA.** Ponemos este inciso exclusivamente con el ánimo de hacer un especial énfasis en que la relación entre este tipo de socios y la sociedad es de carácter laboral ordinario, al igual que cualquier otro trabajador.

### **RESOLUCIÓN RELEVANTE**

**Sentencia del Tribunal Supremo, rec. 5926/2018, de 15 de octubre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3275**

**Asunto: estudio de la carga de la prueba en un socio trabajador.**

*«En la sentencia de instancia, se deja constancia de la condición de socio-trabajador del contribuyente, con carácter general sin concretar su grado de participación o relación. Con referencia a otros pronunciamientos señala que ello le facilita el acceso a la documentación y que correspondía al recurrente en su condición de socio-trabajador la carga de probar si las cantidades percibidas reunían las exigencias legales y reglamentarias para poder ser cualificadas como ayudas de gastos. Ciertamente tal y como se hace constar y sin un análisis suficiente y adecuado, este dato en nada altera lo dicho hasta ahora. Ciertamente si hemos puesto el acento en que la regla general de la distribución de la carga de la prueba puede alterarse en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra, esto es, si se condiciona la distribución de la carga de la prueba en los supuestos de facilidad o disponibilidad de los elementos que hacen prueba sobre un hecho, puede resultar absolutamente relevante en cuanto a la alteración de las reglas de la carga de la prueba que en razón de la posición que el socio-trabajador, o en este caso cooperativista-trabajador, ocupe en el entramado empresarial, pero ello exige el examen de cada caso, sin apriorismos generalizados del que por la mera participación o, en este caso, por la mera condición de cooperativista-trabajador derive los referidos efectos de asumir la carga de la prueba el contribuyente. En este caso, como se ha dicho, se deja constancia del crudo dato, sin justificar dicha disponibilidad o facilidad».*

### **RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS**

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V0124-21), de 28 de enero de 2021**

**Asunto: devengo de dietas de empresarios o profesionales (socios). Requisito de devengo en municipio distinto.**

*«Se cuestiona la posible aplicación al caso consultado –gastos de manutención en que incurren los empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad económica–, del requisito establecido en el apartado 3 del artículo 9 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, para exceptuar de gravamen las cantidades destinadas*

*por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia de sus empleados en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, consistente en que sean devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del preceptor y del que constituya su residencia.*

*Debe rechazarse la aplicación al caso consultado de dicho requisito, ya que la remisión que la Ley del Impuesto realiza para los gastos de manutención de empresarios o profesionales a la regulación reglamentaria establecida para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de los trabajadores, contenida en el artículo 9 del RIRPF, se circunscribe a los límites cuantitativos establecidos para dichos gastos de manutención, sin que en consecuencia se exija que dichos gastos se produzcan en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia».*

### **Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (V1984-18), de 3 de julio de 2018**

#### **Asunto: tratamiento de las dietas en un contrato de alta dirección.**

*«El régimen de dietas encuentra su fundamento en el hecho de que no estamos ante una retribución propiamente dicha, sino ante cantidades que pretenden compensar gastos ordenados por el empleador por el desplazamiento fuera del centro de trabajo o del municipio dónde este radica. Aquellos contribuyentes que no tienen esa relación laboral o estatutaria, pero cuyas retribuciones constituyen rendimientos del trabajo, también puede incurrir en gastos que sean consecuencia de la actividad desarrollada, pero no bajo las circunstancias previstas en el artículo 9 del RIRPF.*

*No obstante, en relación con las cantidades percibidas para compensar gastos de desplazamiento, cabría la posibilidad de que pudiera apreciarse la existencia de un “gasto por cuenta de un tercero”, en este caso de la sociedad de cuyo órgano de gobierno se forma parte. Para ello sería preciso que se cumplieran los siguientes requisitos:*

*1º.- Que la relación que une al contribuyente con el pagador sea de las previstas en el artículo 17.2 de la LIRPF, o, lo que es lo mismo, que no se tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen en los términos previstos en la Ley y el Reglamento del Impuesto.*

*2º.- Que los gastos en que incurra, en este caso la sociedad pagadora, tengan por objeto poner a disposición de los miembros de los órganos de gobierno los medios para que este pueda realizar sus funciones. Por el contrario, si el “pagador” se limita a reembolsar los gastos en que aquellos han incurrido, sin que pueda acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos por el necesario ejercicio de sus funciones, podríamos estar en presencia de una verdadera retribución, en cuyo caso las cuantías percibidas estarían plenamente sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones.*

*En consecuencia:*

*- Si la sociedad pone a disposición del miembro del órgano de administración los medios para que este acuda al lugar en el que debe realizar sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte y, en su caso, el alojamiento, no existirá renta para el mismo, pues no existe ningún beneficio particular para el mismo.*

*- Si la sociedad reembolsa al miembro del órgano de administración los gastos en los que ha incurrido para desplazarse hasta el lugar donde va a prestar sus servicios y este no acredita que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o le abona una cantidad para que este decida libremente cómo acudir, estamos en presencia de una renta dineraria sujeta a retención, siendo el tipo aplicable, como al resto de sus retribuciones, el previsto en el artículo 101.2 de la LIRPF».*

### || Socios que no poseen una relación laboral con la entidad. Socios profesionales

Es al hablar de este segundo tipo de socios donde van a generarse los mayores problemas al hablar de las dietas de los socios porque, al no estar unidos socio y sociedad a través de una relación laboral ordinaria, no es de aplicación el contenido del artículo 9 del RIRPF, que es el regulador de la exención parcial de las dietas.

Incluso y a pesar de cumplirse todos los requisitos para considerar el gasto dentro del concepto de dietas y asignaciones para gastos de viaje, las dietas efectivamente devengadas por socios a los que la mencionada relación laboral se refiere se ha puesto en entredicho de manera reiterada por parte de la Administración por dos motivos principales: la no correlación con la obtención de ingresos de la sociedad y por considerar que se trata de un pago de dividendos de manera encubierta.

Respecto al segundo de los motivos, no vamos a realizar comentario alguno ya que se trata de una cuestión de hecho el probar que efectivamente se está produciendo un abono encubierto de dividendos y, por tanto, carece de relevancia un análisis de la situación.

No obstante, sí se muestra especialmente relevante un análisis de la primera de las situaciones mencionadas. En concreto, cuáles son las limitaciones de deducción que se imponen a las dietas devengadas por los socios.

Sobre esta cuestión, debemos realizar una aclaración previa, ya que hay que dejar claro que estamos hablando expresamente, en este apartado, de socios que realizan trabajos o prestan servicios para la empresa, es decir, facturan a la empresa por dichos trabajos y obtienen rendimientos de la actividad económica por ello. Esto nos sitúa en una posición diferente respecto a los socios que mantienen una relación laboral con la sociedad, ya que, mientras los rendimientos del trabajo y los gastos que pueden deducirse de estos para la obtención del rendimiento neto están expresamente tasados, el rendimiento neto de actividades económicas se remite de manera genérica, para aquellos contribuyentes en método de estimación directa independientemente de su modalidad —normal o simplificada—, a la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Dicha normativa especifica que serán gastos deducibles aquellos pagos que cumplan los siguientes cuatro requisitos:

- Correcta inscripción contable.
- Correcta imputación temporal.
- Debida justificación.
- Debida correlación entre el gasto y la obtención de ingresos.

**A TENER EN CUENTA.** Hablamos aquí de gastos deducibles porque, a efectos prácticos, puede asimilarse a lo que supondría, en términos de tributación efectiva, su consideración como renta exenta en el IRPF de un trabajador, es decir, si el socio facturase como ingreso a la sociedad los gastos en los que incurre con

motivo de un desplazamiento y pudiese deducirse dicho gasto como deducible de su actividad, se produciría un efecto neutro en su tributación por cancelación de ambas partidas.

Esta pequeña introducción a la problemática de las dietas sirve para situarnos en el punto de partida del análisis. De esta manera, y antes de comenzar con el estudio de las diferentes situaciones que pueden darse, ya hemos tratado de diferenciar la posibilidad de que se asuman directamente en concepto de dietas o que se lleve a cabo la facturación de las mismas a través del cobro de los referidos honorarios. Veamos cuáles son esas situaciones.

### **Socios a los que se les ceden medios materiales para el desplazamiento**

Esta situación puede darse con relativa asiduidad cuando hablamos de las dietas y demás rentas que un socio puede percibir por los gastos efectuados en desarrollo de sus labores empresariales o profesionales. Este tipo de situaciones son mucho más sencillas de ver a través de ejemplos. Imaginemos un socio que presta servicios para su propia sociedad actuando de manera externa en el desarrollo de la misma. Este socio tiene asignado un coche de empresa con el que realiza tanto los desplazamientos a sus compromisos empresariales como su actividad diaria de ocio.

A la hora de efectuar los desplazamientos el socio utiliza dicho coche y paga con la tarjeta de empresa proporcionada para este tipo de operaciones, ¿se le genera alguna renta gravable en el IRPF?

La respuesta es muy sencilla: no. Cuando los gastos son generados con cargo a la sociedad, no produciéndose intermediación alguna en el pago del gasto por parte del socio, tanto por soportar efectivamente la carga del gasto o por ser resarcido posteriormente por dicho gasto, no se produce renta gravable alguna para el socio.

Así lo ha reiterado la Dirección General de Tributos en la consulta vinculante (V0070-18), de 17 de enero de 2018, en donde se recoge de manera expresa que:

«Si la sociedad pone a disposición de los socios los medios para que éstos acudan al lugar en el que deben realizar sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte y, en su caso, el alojamiento, no existirá renta para los mismos, pues no existe ningún beneficio particular para estos socios».

De este modo, los gastos generados por el desplazamiento del socio y abonados a cuenta de la empresa no suponen renta gravable alguna, ya que tanto el medio de transporte —el coche— como el resto de gastos relativos a gasolina, peajes, etcétera, son abonados directamente por la sociedad —tarjeta de empresa—. Además, la propia consulta ahora citada expone una cuestión clave, y es que no solo los gastos por transporte serán objeto de no obtención de renta por el socio, sino que los gastos relativos al alojamiento tampoco podrán considerarse como renta sujeta al IRPF del socio.

En conclusión, cuando es la empresa la que aporta los medios necesarios para la realización de los trabajos no se está produciendo remuneración alguna al socio ni por los desplazamientos ni en el desarrollo de una actividad laboral o económica para este.

### **Socios que ponen sus propios medios para el desplazamiento, alojamiento y manutención**

En el caso de que sean los socios los que aportan los medios necesarios y, por tanto, soporten de manera directa y personal el gasto, puede que se genere renta gravable cuando este gasto sea reembolsado. Sin embargo, este pago puede producirse de varias maneras y, dependiendo de la vía para su resarcimiento, tendrá implicaciones fiscales diferentes.

Para analizar estas situaciones, hay que entender que estamos tratando aquí de socios que obtienen rendimientos de la actividad económica por una prestación de servicios que se realiza a la sociedad. En estas situaciones, al igual que podría ocurrir con la contratación de otras personas o profesionales externos, pueden darse las siguientes situaciones para retribuir los gastos generados en el desplazamiento:

#### **1. El socio realiza una facturación anticipada por los gastos en forma de provisión de fondos.**

Las provisiones de fondos dotadas por los socios deben, por un lado, facturarse y, por otro, repercutir IVA y retener la cantidad que corresponda. Así, si el socio prevé que va a incurrir en una serie de gastos por el servicio que va a prestar a la sociedad, puede optar por facturarlos a esta, lo que supondrá un ingreso de la actividad económica por lo facturado.

Ahora bien, como anticipábamos, el efecto sobre el IRPF del socio va a ser nulo ya que, siempre y cuando se cumplan los requisitos para ser considerados como deducibles en el rendimiento de la actividad económica, el ingreso generado por la facturación de dicha provisión de fondos se compensará con el gasto efectivamente ocasionado con motivo del desplazamiento.

#### **2. El socio emite una única factura por todos los conceptos.**

Al igual que antes, al tratarse de un ingreso facturado por el socio, este se imputará como un mayor rendimiento de la actividad económica y, en tanto se cumplan los requisitos necesarios para su deducibilidad, un gasto computable a efectos de determinación de la base imponible del IRPF, con lo que el efecto fiscal se vuelve nulo.

No obstante, hay que señalar que, si bien el efecto del gasto es nulo en el IRPF del socio, la inclusión de este dentro de la factura, como concepto general, determina su sometimiento al mecanismo de retenciones del impuesto, debiendo practicar la correspondiente retención no solo sobre la contraprestación por la efectiva prestación del servicio, sino por el total de todos los conceptos recogidos en la factura.

## || Socios que no ejercen funciones en ni para la sociedad. Socios capitalistas

Estos socios no ejercen función alguna dentro de la sociedad ni para la sociedad, con lo cual no tienen relación alguna con la obtención de ingresos para la sociedad. Esto supone que cualquier gasto que la sociedad realice en su favor no podrá tener nunca la consideración de deducible en el Impuesto sobre Sociedades, determinándose como una liberalidad.

En caso de que, con posterioridad, estos socios realicen algún tipo de labor en o para la sociedad, debemos remitirnos al contenido de los apartados anteriores.

### CUESTIONES

**1. Un socio opera como consultor externo de su propia sociedad. La sociedad se dedica al desarrollo de aplicaciones informáticas de soporte a profesionales. El socio es un programador sumamente reputado al que se le encargan trabajos específicos de supervisión de calidad de los productos, percibiendo por ello una remuneración fija en función de las horas invertidas en cada proyecto. Para cada uno de estos proyectos, el socio se desplaza a la sede de alguno de los clientes que quieren contratar el nuevo producto y realiza con ellos diversas pruebas.**

**¿En la factura que emita el socio a la sociedad pueden incluirse las dietas por desplazamiento de las visitas a clientes?**

Sí, pueden incluirse como cualquier otro concepto a abonar por parte del que factura.

**2. ¿Está exento de tributación el ingreso obtenido?**

No, pero sí se determinarán como gastos deducibles de la propia actividad del socio los gastos generados en el desplazamiento, siempre que se cumplan los requisitos para su deducción, lo que, a efectos prácticos, supone una nula tributación de las cantidades.

### RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V1138-18), de 30 de abril de 2018**

**Asunto: exención en el IRPF de las dietas abonadas a un socio que realiza trabajos para la sociedad.**

*«De conformidad con lo anterior, los pagos realizados a los dos socios por los servicios prestados a la sociedad serán fiscalmente deducibles siempre que cumplan los requisitos en términos de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, en la medida que no tengan la consideración de gastos fiscalmente no deducibles conforme a lo establecido en el artículo 15 de la LIS.*

*En materia de justificación documental, el artículo 120 de la LIS obliga a los contribuyentes de este Impuesto a llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio, el cual, en su título III, bajo la rúbrica “de la contabilidad de los empresarios”, artículos 25 y siguientes, establece que “todo empresario debe llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones”.*

(...)

*En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se plantea cuál es el tratamiento fiscal que tienen las cantidades que la sociedad satisface a sus socios para compensar los gastos de desplazamiento, manutención y estancia en que incurrir en sus viajes.*

*Partiendo del hecho de que las retribuciones percibidas por los socios por los servicios prestados a la sociedad al margen de su condición de administrador tienen la naturaleza de rendimientos del trabajo a efectos del IRPF, debe indicarse que las denominadas legalmente asignaciones para gastos de locomoción y para gastos de manutención y estancia se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 17.1.d) 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) –en adelante LIRPF–, el artículo 9 del Reglamento del Impuesto (aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, BOE de 31 de marzo) exonera de gravamen estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; ello bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios, entre los que se encuentra, básicamente, que el empleado o trabajador se desplace fuera del centro de trabajo para realizar su trabajo en un lugar distinto».*

### **5.3.4. La posible existencia de una operación vinculada**

#### **Concepto de operaciones vinculadas**

Antes de dar una definición del concepto de operaciones vinculadas, debemos tener claro que el ánimo de esta obra es hacer un estudio de la fiscalidad de la retribución de socios y administradores, algo que ya dejábamos entrever en el título. Esto determina una acotación estricta del número y tipo de operaciones que estudiamos a lo largo de la obra, lo que limita todos los conceptos que en ella se desarrollan.

Esto tiene un impacto directo en lo que vamos a tratar de exponer en los siguientes apartados, ya que el concepto de operaciones vinculadas va a tratarse exclusivamente respecto al pago del «salario» de socios y administradores. Por tanto, se excluirán, entre otras cuestiones:

- La contabilidad de las operaciones vinculadas.
- Obligaciones formales derivadas de las operaciones vinculadas.
- Las operaciones entre sociedades vinculadas, solo tratamos la retribución de socios y administradores personas físicas.
- Calificación de las rentas percibidas por los socios.

Estas cuestiones, quizá los aspectos más relevantes junto con los que vamos a desarrollar aquí, no tienen cabida en la retribución de los socios y administradores.

Así, para dar una definición de operaciones vinculadas debemos remitirnos al artículo 42 del Código de Comercio, que dispone lo siguiente acerca de los grupos empresariales:

«1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección.

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona».

Ahora bien, la regulación concreta de la figura de operaciones vinculadas se amplía en la LIS al recoger en el artículo 18.2 que serán operaciones vinculadas aquellas que se den entre personas o entidades vinculadas y no solamente entre empresas del grupo, estableciendo para ello el siguiente listado de personas o entidades que han de considerarse como vinculadas:

«2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.
- c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.  
(...)
- e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.  
(...)

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación de los socios o partícipes con la entidad, la participación deberá ser igual o superior al 25 por ciento. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho».

### CUESTIONES

**1. La empresa A posee el 50 % de las participaciones de la empresa B. A su vez, esta empresa B posee el 50 % de las participaciones de la empresa C. ¿Es C una entidad vinculada a la empresa A?**

La participación indirecta de A en C se calculará multiplicando los porcentajes de participación relativos de A a B y de B a C, determinando el siguiente porcentaje de participación:

$$[(0,50 \times 0,50) \times 100] = 25 \%$$

Por tanto, al cumplir con el requisito de participación indirecta entidad-entidad del 25 %, se considerará a las empresas A y C como vinculadas.

**2. La persona física 1, PF1, posee participaciones en la empresa A por valor del 20 % de su capital y en la empresa B por valor de un 5 %. La persona física 2, PF2, posee participaciones en idénticas empresas por valor del 10 % de la empresa A y del 15 % de la empresa B. La PF1 es el padre de la PF2, ¿se considerarán vinculadas las empresas A y B en sus operaciones?**

Al tener las PF1 y PF2 una relación directa de parentesco, la participación que poseen sobre las empresas habrá de valorarse de manera conjunta, es decir, poseerán un 30 % de la empresa A y un 20 % de la empresa B, al no cumplir el requisito de tenencia del 25 % de las participaciones del capital social en la empresa B, las empresas no se considerarán como vinculadas a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

**3. Si la PF1 y PF2 de la cuestión anterior tuviesen participaciones conjuntas por valor del 30 % del capital social de la empresa B, ¿sí se considerarían vinculadas?**

Sí, ya que el criterio que delimita su consideración como vinculadas, en este caso, no es un criterio subjetivo, sino puramente objetivo y numérico. En el caso de sobrepasar la tenencia conjunta del 25 % del capital, o fondos propios, se considera como entidad vinculada.

**4. Por las operaciones que realicen las PF1 y PF2 respecto a las sociedades en donde participan, ¿serán consideradas como vinculadas?**

Sí, independientemente del porcentaje de posesión que se ostente.

## Regla general de valoración de las operaciones vinculadas

Respecto a la valoración que debe realizarse de las operaciones entre personas vinculadas, hay que dejar claro que exclusivamente vamos a tratar la retribución de personas físicas que desempeñan algún tipo de labor en la entidad, ya sea dentro o como un externo a esta.

En el caso de los primeros, los considerados como socios trabajadores, se entenderá que la regla general de valoración a precio de mercado se cumple cuando la retribución sea similar a la que un trabajador por cuenta

ajena obtendría por realización de idénticas tareas. Debemos recordar que a estos trabajadores los une una relación laboral con la entidad y, por tanto, están sujetos a las notas de dependencia y ajenidad características de tales relaciones.

Por otro lado, los socios que no mantienen una relación laboral con la sociedad, pero sí realizan trabajos para ella, obtendrán rendimientos de la actividad económica por dichas labores, lo que determinará la aplicación del contenido del artículo 28.1 de la LIRPF:

«1. El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva.

A efectos de lo dispuesto en el artículo 108 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, para determinar el importe neto de la cifra de negocios se tendrá en cuenta el conjunto de actividades económicas ejercidas por el contribuyente».

Esta remisión a la normativa del Impuesto sobre Sociedades hace, si cabe, más fácil el análisis, ya que no necesitaremos diferenciar entre normativa de aplicación a personas físicas y jurídicas.

Así, establece el artículo 18.1 de la LIS que las operaciones vinculadas se valorarán conforme a su valor de mercado. Establece el citado precepto que ha de entenderse por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

Sobre la posible diferencia valorativa que pueda existir entre el valor consignado por las entidades vinculadas y el valor de mercado que debieron haber consignado, debe estarse a las facultades de comprobación e investigación que determina el artículo 18.10 de la LIS al establecer lo siguiente:

«10. La Administración tributaria podrá comprobar las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas y efectuará, en su caso, las correcciones que procedan en los términos que se hubieran acordado entre partes independientes de acuerdo con el principio de libre competencia, respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con la documentación aportada por el contribuyente y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicha corrección en relación con el resto de personas o entidades vinculadas.

La corrección practicada no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva».

### **CUESTIÓN**

**Un socio cobra honorarios a su empresa al doble del valor de lo que cobraría dichos honorarios a cualquier otro cliente. Ante una inspección de su IRPF, se descubre esto y se le gira una liquidación recalificando los honorarios como rendimientos del capital mobiliario. ¿Es correcto lo que hace la Administración tributaria?**

Ante todo, hay que tener claro que se trata de una cuestión de hecho y debe ser probada, no obstante, parece que el hecho de cobrar unos honorarios desorbitados por la realización de idénticos servicios no responde a una lógica de mercado, sino a la posibilidad de estar encubriendo una remuneración de dividendos al socio.

## **La valoración de las prestaciones de servicios entre entidades o personas vinculadas**

En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad.

Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta:

- La naturaleza del servicio.
- Las circunstancias en que este se preste.
- Los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

## **Valoración de las operaciones vinculadas en sociedades profesionales**

Determina el artículo 18.6 de la LIS que, para la valoración de las operaciones en este tipo de sociedades, puede asimilarse el valor convenido al valor de mercado, rompiendo de esta manera el criterio general establecido en el apartado primero del artículo.

En esta línea, establece el artículo 1 de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales lo siguiente respecto a la definición de este tipo de sociedades:

«A los efectos de esta Ley, es actividad profesional aquélla para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional.

A los efectos de esta Ley se entiende que hay ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente».

De esta manera, se fijan los siguientes requisitos para la asimilación del precio convenido al valor de mercado:

- El 75 por ciento de los ingresos de la sociedad deben proceder del ejercicio de actividades profesionales.
- Se deben contar con los medios materiales y humanos necesarios para la realización de dichas actividades.
- La cuantía de las retribuciones correspondientes a los socios de la sociedad no puede ser inferior al 75 por ciento de beneficio de la sociedad.
- La cuantía de las retribuciones de los socios debe ser:
  - Acorde a los criterios cualitativos y cuantitativos fijados por la sociedad.
  - No inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad. En caso de no disponer de estos, se estará a lo resultante de multiplicar por cinco el IPREM.

#### RESOLUCIÓN RELEVANTE

**Sentencia de la Audiencia Nacional, rec. 1092/2017, de 4 de enero de 2021, ECLI:ES:AN:2021:52**

**Asunto: utilización del método del precio libre comparable para el cálculo del rendimiento de la sociedad profesional.**

*«En los ejercicios que nos ocupan, la Inspección señala que procede a aplicar el procedimiento de valoración de las operaciones vinculadas a que se refiere el artículo 16.9 del TRLIS, desarrollado en los artículos 16 a 21 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y aplicando el método del precio libre comparable del artículo 16.4.1.a) del TRLIS.*

(...)

*Pero, también en estos ejercicios, la Administración parte de que todos los servicios prestados a la cadena XXXXX, lo son de carácter personalísimo del Sr. YYYYY, y por lo tanto fija la retribución percibida de la cadena, como el valor de la prestación del socio la sociedad. Ya hemos visto que esta forma de operar no encuentra justificación ni fáctica ni jurídica.*

(...)

*Sin duda la Administración, como reiteradamente hemos señalado, puede comprobar si la retribución abonada por la sociedad al socio por el trabajo prestado, se corresponde con un valor normal de mercado, pero este método requiere analizar operaciones semejantes realizadas por personas o entidades independientes. Sin embargo, este método no cobertura a la consideración de la prestación de servicios del socio, como si directamente se hubieran prestado a un tercero y no a la sociedad profesional, que es lo que ha realizado la administración».*

## 5.3.5. La extinción de la relación entre socio y sociedad

### Indemnización de la extinción contractual de socios y altos directivos

Para un estudio de la figura del personal de alta dirección, debemos estar a lo establecido en el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección. En concreto, dispone su artículo 1.2 que se considerará personal de alta dirección:

«2. Se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad».

En el ámbito laboral, al personal de alta dirección se le conoce también como el trabajador con una «relación laboral de carácter especial». Se considera como relación laboral de carácter especial, tal y como recoge el artículo 2.1 del ET:

«a) La del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c) del ET».

Por su parte, el artículo 1.3.c) del ET establece que:

«La actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo».

Por tanto, no nos referimos con el concepto de alta dirección a todos y cada uno de los trabajadores que desempeñen labores directivas, sino a aquellos que cumplan los requisitos del ahora reproducido artículo. El encuadramiento de los trabajadores vinculados con la empresa por relación laboral especial de alta dirección se regula siguiendo las letras c), d) y e) del apartado 2 del artículo 136 de la LGSS, estando obligatoriamente incluidos en el campo de aplicación del Régimen General de la Seguridad Social:

- Los trabajadores por cuenta ajena y los socios trabajadores de las sociedades de capital, aun cuando sean miembros de su órgano de administración, si el desempeño de este cargo no conlleva la realización de las funciones de dirección y gerencia de la sociedad, ni posean su control.

- Como asimilados a trabajadores por cuenta ajena (excluidos de la protección por desempleo y del Fondo de Garantía Salarial), los consejeros y administradores de las sociedades de capital, siempre que no posean su control, cuando el desempeño de su cargo conlleve la realización de las funciones de dirección y gerencia de la sociedad, siendo retribuidos por ello o por su condición de trabajadores por cuenta de la misma.
- Como asimilados a trabajadores por cuenta ajena (excluidos de la protección por desempleo y del Fondo de Garantía Salarial, salvo cuando el número de socios de la sociedad laboral no supere los 25), los socios trabajadores de las sociedades laborales que, por su condición de administradores de las mismas, realicen funciones de dirección y gerencia de la sociedad, siendo retribuidos por ello o por su vinculación simultánea a la sociedad laboral mediante una relación laboral de carácter especial de alta dirección, y no posean su control.
- Como regla general, el personal de alta dirección, en su condición de personas trabajadoras por cuenta ajena se encuadrarán en el RGSS, debiendo tener en cuenta las matizaciones reguladas en los artículos 136.7 y 305.2.b) de la LGSS.

**A TENER EN CUENTA.** La relación establecida entre el alto directivo y la empresa contratante se caracteriza por la recíproca confianza que debe existir entre ambas partes, derivada de la singular posición que el directivo asume en el ámbito de la empresa en cuanto a facultades y poderes.

Debemos tener claro en el estudio de esta figura que los integrantes de los puestos de alta dirección son trabajadores de la entidad, es decir, existe una relación laboral encuadrada dentro de un contrato laboral que, por las especialidades del puesto y la especial regulación que se ofrece a la figura, tendrá las especialidades propias que la materia laboral le ha concedido pero que, a efectos fiscales, debe entenderse como una relación empleador-empleado habitual, y que su extinción producirá los mismos efectos para este personal de alta dirección y para el trabajador de la categoría profesional más baja de la empresa.

Ahora bien, es habitual, sobre todo en las empresas de menor tamaño, que coincidan en una misma persona el desempeño de funciones relativas a la alta dirección (relación laboral de carácter especial) y funciones propias de administración (relación de carácter mercantil). Esto conlleva a que deban distinguirse dos tipos de altos directivos: aquellos que desempeñan funciones de administración y aquellos que no.

Distinguimos a aquellos altos directivos que realizan funciones de administración respecto de aquellos que no por una razón sencilla: mientras estos últimos se encuadran dentro de una relación laboral, ordinaria o especial —indistinto a efectos fiscales—, los primeros pueden no tener relación laboral con la entidad por subsunción de la relación laboral dentro de la

relación mercantil que se establece entre aquellos que llevan a cabo labores de administración y/o gerencia y la sociedad.

Esta ausencia de relación laboral ha sido ampliamente estudiada por la jurisprudencia y no es ánimo de este tema el estudio jurisprudencial profundo y pausado que requiere la teoría del vínculo. Es por ello por lo que, en caso de que se pretenda ahondar más en esta cuestión, se anima a una lectura pausada de la **sentencia del Tribunal Supremo, de 3 de junio de 1991, ECLI:ES:TS:1991:2878**, que **unifica doctrina** respecto de la conocida como «teoría del vínculo» a la hora de considerar que un trabajador posee o no la condición de trabajador de alta dirección.

Pues bien, independientemente de que el trabajador sea un alto directivo que posee una relación mercantil con la entidad o de que se trate de cualquier otra figura (socio, mero consejero, consejero ejecutivo, etcétera) cuya relación con la entidad revista, como decimos, carácter mercantil y se establezca para el fin de prestación de servicios de estos a la entidad una indemnización, no deberá considerarse bajo ningún concepto como renta exenta de tributación en el IRPF del perceptor la indemnización por extinción de la relación mercantil que pueda abonarse, ya que esta no deriva de mandato o precepto legal alguno y su establecimiento derivará, siempre y bajo toda circunstancia, de un pacto, convenio o contrato elaborado de manera privada entre ambas partes.

En conclusión, no puede determinarse como renta exenta de tributación en el IRPF la indemnización abonada a los socios que no tienen una relación laboral con la sociedad ni a los administradores, cualquiera que sea su cargo o empeño. Por el contrario, sí existirá derecho a la exención en el IRPF en los supuestos que vemos a continuación:

### || 1. Socio que realiza funciones labores ordinarias en la entidad y no son altos directivos

Este tipo de socios están sometidos al régimen general de la Seguridad Social y obtienen, como contraprestación a sus labores, rendimientos del trabajo en su IRPF. Son, a todos los efectos, trabajadores ordinarios por reunir en ellos las notas de dependencia y ajenidad características de las relaciones laborales ordinarias.

Esto supone que, en caso de que la administración de la sociedad decida finalizar esta relación laboral, se deberá estar al régimen general de extinción de un contrato de trabajo, lo que implica el sometimiento a la normativa laboral contenida en el Estatuto de los Trabajadores y su desarrollo, que podemos resumir en las siguientes notas:

#### | a. Requisitos generales para poder aplicar la exención en el IRPF para las indemnizaciones por despido

Debemos establecer, en un primer término, que la **indemnización por despido con carácter general se encuentra exenta de tributación** en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), tal y como recoge el artículo

7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que establece que:

«e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente».

De este primer acercamiento a la exención contenida en la letra e) del artículo 7 de la LIRPF, podemos extraer una serie de requisitos que son necesarios para su consideración como renta exenta:

1. Solo se encuentra exenta la parte que se corresponda con la cuantía obligatoria establecida en el Estatuto de los Trabajadores o normativa de desarrollo.
2. Se regula también la exención para los despidos colectivos, estableciéndose la diferencia entre despidos colectivos derivados de causas económicas, técnicas, organizativas o de la producción.
3. Se establece un importe máximo exento de 180.000 euros.

Por su parte, el desarrollo reglamentario de la LIRPF contenido en el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en particular, establece en su artículo primero, respecto de la exención contenida en el artículo 7.e) de la Ley del Impuesto, lo siguiente:

«El disfrute de la exención prevista en el artículo 7.e) 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 quedará condicionado a la real efectiva desvinculación del trabajador con la empresa. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se da dicha desvinculación cuando en los tres años siguientes al despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades».

De este modo determina el ahora reproducido precepto un nuevo e importantísimo requisito con claros fines antielusivos: **debe existir una efectiva desvinculación entre empleado y trabajador.**

Esta afirmación que se realiza aquí tiene una importancia altísima a la hora de abordar el análisis de la fiscalidad de las indemnizaciones derivadas del fin de un contrato de trabajo porque es, precisamente, el ceñirse de manera estricta a la existencia de una relación laboral lo que hace que pueda centrarse el análisis.

Sería absurdo abordar, por ejemplo, las indemnizaciones que se abonen a socios o administradores cuya relación se encasille dentro de una operativa mercantil en donde no existe vinculación laboral, ya que la indemnización que pueda abonarse a estos no deriva de mandato legal alguno y, por tanto, no tendrá la consideración de renta exenta a efectos de la letra e) del artículo 7 de la LIRPF.

De esta manera, sin pretensiones de ahondar en un tema tan complejo como es el de las retribuciones a socios y administradores, la teoría del vínculo y demás cuestiones periféricas a la posible vinculación laboral de estos con su empresa, debemos entender que, en caso de no existir relación laboral a la que sea de aplicación la normativa contenida en el Estatuto de los Trabajadores, o su normativa de desarrollo, no será posible hablar de exenciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por las cantidades abonadas al trabajador que deja de serlo.

### | **b. La indemnización por despido y su cálculo**

Si bien este debería ser un punto obvio: debe existir efectivamente una indemnización por despido y esta debe de haber seguido algún criterio lógico de cálculo y estimación.

Ahora bien, debemos tener en cuenta que si bien es posible fijar la cantidad de indemnización a percibir por el trabajador al fin de su relación laboral, se determina de manera taxativa en la legislación laboral española una cuantía mínima de indemnización independientemente de cualquier tipo de pacto entre empleador y empleado para llevar a cabo el despido de este último, es decir, la normativa laboral estipula la indemnización mínima que ha de pagarse al trabajador despedido en función de un número de días por año de servicio quedando a la libre acción entre las partes de pactar una indemnización mayor.

### | **c. Cálculo de la indemnización por despido**

El cálculo de la indemnización por despido ha resultado dudoso históricamente tanto por la inclusión de determinados conceptos dentro de su módulo, como por las diversas cantidades cambiadas por la reforma laboral del año 2012. De este modo, el cálculo se realizará teniendo presente el siguiente esquema:

$\text{Indemnización} = \text{n.º de días (dependiendo del tipo de despido/extinción)} \\ \times \text{salario diario} \times \text{años trabajados}$
---

Las indemnizaciones a tener en cuenta en función del tipo del contrato y la declaración judicial que sobre su extinción se realice son:

TIPO DE DESPIDO/RESOLUCIÓN CONTRACTUAL	INDEMNIZACIÓN	MÁXIMO
Despido improcedente	33 días por año de servicio	24 mensualidades
Resolución unilateral del contrato por parte del trabajador ante incumplimiento grave del empresario	33 días por año de servicio	24 mensualidades
Despido objetivo	20 días por año de servicio	12 mensualidades
Despido colectivo	20 días por año de servicio	12 mensualidades
Extinción unilateral del contrato por el trabajador motivado por modificaciones sustanciales de las condiciones de trabajo	20 días por año de servicio	12 mensualidades
Despido disciplinario	Sin indemnización	-
Extinción de la personalidad jurídica	20 días por año de servicio	12 mensualidades
Causas económicas, técnicas, organizativas y de la producción	20 días por año de servicio	12 mensualidades
Fuerza mayor	20 días por año de servicio	12 mensualidades
Expiración del tiempo convenido	12 días por año de servicio	-
Muerte del trabajador	15 días de salario	-
Muerte, incapacidad y jubilación del empresario	30 días de salario	-
Jubilación del trabajador	Sin indemnización	-

#### RESOLUCIONES RELEVANTES

**Sentencia del Tribunal Supremo, rec. 214/2004, de 27 de octubre de 2005, ECLI:ES:TS:2005:6537**

**Asunto: despido en año bisiesto, cuántos días anuales hay que computar.**

«OCTAVO.- El texto del art. 55 del II Convenio Colectivo de la empresa demandada pone de manifiesto que los firmantes de éste, como entiende la sentencia impugnada, eligieron un módulo salarial anual. Basta señalar que, según dicha norma paccionada, “se establecen [...] los conceptos retributivos anuales” para cada puesto de trabajo o categoría profesional, fijando el salario “anual”, sea para el salario base fijo sea para el salario variable (en este último caso si se consigue el 100% de objetivos). El hecho de que se establezca su distribución a lo largo del año —“el salario fijo anual se dividirá por 425 días, correspondiendo 365 días a 12 pagas mensuales [...] y los restantes 60 días corresponden a dos pagas extras”— no comporta la elección de un módulo

*salarial diario, sino que tiene la finalidad de fijar el modo mensual de liquidación y la parte correspondiente a las pagas».*

**Sentencia del Tribunal Supremo, rec. 562/2013, de 6 de mayo de 2014, ECLI:ES:TS:2014:2125**

**Asunto: cómputo del periodo de servicios a efectos del cálculo de la indemnización: prorrateo por meses completos.**

*«(...) el prorrateo de los días que exceden de un mes completo se computan como si la prestación de servicios se hubiera efectuado durante toda la mensualidad.*

*Tal criterio, que es acogido por la sentencia recurrida, lo hemos entendido consolidado y, por ello, hemos llegado a sostener también que no podía ser calificado de excusable para la empresa para el caso de que ésta ofreciera o consignara la indemnización a los efectos de reconocer la improcedencia del despido y paralizar los salarios de tramitación, tal y como la norma legal aplicable al caso permitía.*

*En suma, el que la empresa no incluyera el mes completo en esa consignación impedía que pudiera lograr el efecto de paralizar los salarios de tramitación; y ello con independencia del monto de la diferencia, porque lo decisivo es el desconocimiento de la interpretación jurídica».*

**Sentencia del Tribunal Supremo, rec. 3257/2014, de 18 de febrero de 2016, ECLI:ES:TS:2016:893**

**Asunto: indemnización por despido improcedente de indefinido no fijo.**

*«a) La Disposición Transitoria solo se aplica a los supuestos en que el contrato se ha celebrado con anterioridad a 12 de febrero de 2012.*

*b) Cuando, por aplicación de este precepto, se toman en cuenta periodos de servicio anteriores y posteriores al 12 de febrero de 2012 “el importe indemnizatorio resultante no podrá ser superior a 720 días de salario”.*

*c) De manera excepcional, este tope de 720 días de salario puede obviarse si por el periodo anterior a 12 de febrero de 2012 ya se ha devengado una cuantía superior.*

*d) En sentido contrario, la norma implica que si por el periodo de prestación de servicios anterior a 12 de febrero de 2012 no se ha sobrepasado el tope de 720 días tampoco puede saltarse como consecuencia de la posterior actividad.*

*e) Si los 720 días indemnizatorios se superan atendiendo a los servicios prestados antes de 12 de febrero de 2012 hay que aplicar un segundo tope: el correspondiente a lo devengado en esa fecha. A su vez, esta cuantía no puede superar las 42 mensualidades.*

*f) Quienes a 12 de febrero de 2012 no habían alcanzado los 720 días indemnizatorios (con el módulo de 45 días por año) siguen devengando indemnización por el periodo posterior (con el módulo de 33 días). El referido tope de los 720 opera para el importe global derivado de ambos periodos.*

*g) El cálculo de cada uno de los dos periodos es autónomo y se realiza tomando en cuenta los años de servicio, “prorrateándose por meses los periodos de tiempo inferiores a un año” en los dos supuestos».*

## || 2. Socios que son altos directivos y no desempeñan labores de administración

Para estos trabajadores, la fiscalidad de la indemnización por despido es exactamente igual que la de cualquier otro trabajador. No obstante, las es-

pecialidades en materia laboral, especialmente al hablar de la cuantía indemnizatoria de la indemnización por extinción de la relación laboral, supondrán la principal problemática a abordar a la hora de establecer el régimen fiscal específico aplicable a la figura de la alta dirección.

De esta manera, debemos destacar que las causas de la finalización de la relación laboral en el ámbito de la alta dirección están, al igual que para el resto de trabajadores, tasadas. Recordemos que en la normativa interna española no puede rescindirse un contrato laboral sin causa justificada. En concreto, los artículos 11 a 13 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, determina que serán causas de extinción del contrato de alta dirección las siguientes:

- Extinción del contrato por voluntad del empresario.
- Extinción por voluntad del alto directivo.
- Otras causas de extinción:
  - Desistimiento del empresario (artículo 10.1 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto).
  - Decisión del empresario mediante despido basado en el incumplimiento grave y culpable del alto directivo.
  - Despido disciplinario.
  - Extinción por desistimiento del empresario, fundándose en las causas del art. 10.Tres del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto.

Todas estas causas de extinción supondrán uno u otro tipo de indemnización en función de la modalidad de despido. A modo de ejemplo, cabe recordar que el despido disciplinario no supone la obligación de la empresa de abonar indemnización por extinción de la relación laboral. No obstante, ha sido objeto de reiterado debate doctrinal **qué cantidad se ha de considerar como cuantía indemnizatoria mínima para el personal de alta dirección**. A colación, se ha de traer la **sentencia del Tribunal Supremo, rec. 2727/2017, de 5 de noviembre de 2019, ECLI:ES:TS:2019:3678**, que zanja de manera definitiva la problemática respecto de la cuantía indemnizatoria por finalización del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario estableciendo una indemnización mínima de siete días por año de servicio:

«(...) necesariamente se ha de entender que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al amparo del artículo 7.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo».

De este modo, las indemnizaciones de los altos directivos quedan como siguen:

TIPO DE EXTINCIÓN DEL CONTRATO	INDEMNIZACIÓN	LÍMITE	PREAVISO
<b>Desistimiento del empresario</b>	Pactadas en el contrato; a falta de pacto, la indemnización será equivalente a siete días del salario en metálico por año de servicio	Límite de seis mensualidades	En los términos fijados en el art. 10.1 Real Decreto del 1382/1985, de 1 de agosto (3-6 meses). En los supuestos de incumplimiento total o parcial del preaviso, el alto directivo tendrá derecho a una indemnización equivalente a los salarios correspondientes a la duración del período incumplido
<b>Decisión del empresario mediante despido basado en el incumplimiento grave y culpable del alto directivo</b>	En el supuesto de despido declarado improcedente se estará a las cuantías que se hubiesen pactado en el contrato, siendo en su defecto de veinte días de salario en metálico por año de servicio	Hasta un máximo de doce mensualidades	No
<b>Extinción por desistimiento del empresario, fundándose en las causas del art. 10.Tres del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto</b>	Siete días del salario en metálico por año de servicio	Límite de seis mensualidades	No
<b>Despido disciplinario</b>	No	No	No

### || 3. Altos directivos, socios o no, con relación laboral previa con la empresa

Ahora bien, ha sido reiterada la jurisprudencia que ha venido a determinar que la extinción de la relación laboral de la alta dirección y sus indemnizaciones asociadas no serán de plena aplicación para aquellos trabajadores que, con anterioridad a la asunción de puestos encuadrados dentro de una rela-

ción laboral especial de alta dirección, venían desempeñando otras labores en la empresa y, por tanto, habían consolidado el derecho a indemnizaciones mayores por los años de servicio como trabajador «normal» (puesto de personal común).

Es reiterada la jurisprudencia respecto a la consideración de que, en el caso de que se produzca un ascenso de un trabajador que venía desempeñando labores en un puesto de personal común a un puesto de alta dirección, la relación laboral ordinaria subsiste a dicho ascenso, es decir, se mantiene suspendida y no extinta, por tanto, en el momento del despido se encontrarán yacientes dos indemnizaciones, por un lado, la de relación laboral ordinaria suspendida y, por otro lado, la del puesto de alta dirección que ahora venía desempeñando el trabajador o socio.

Si bien los tribunales se han encargado de delimitar la subsistencia de la relación laboral ordinaria, nada han dicho sobre cómo ha de llevarse a cabo la indemnización por despido en casos en que convivan ambos supuestos indemnizatorios, es decir, ¿cuál es la indemnización mínima a abonar al trabajador? En caso de despido procedente, ¿veinte días por año de servicio como personal común y siete por año de servicio como alto directivo? En caso de despido colectivo, ¿treinta y tres días por año?

Creemos que es demasiado aventurado por nuestra parte el adelantarnos a una más que previsible sentencia resolutoria de esta problemática. Únicamente cabe indicar que el artículo 7.e) de la LIRPF determina como exenta la renta establecida como indemnización mínima en el Estatuto de los Trabajadores (relación laboral ordinaria) y en su normativa de desarrollo (regulación de la alta dirección).

En nuestro caso concreto y atendiendo al cuadro ahora expuesto, los límites establecidos dependiendo del tipo de despido actuarán como limitador a efectos de la cuantía de la renta exenta en el IRPF del directivo despedido.

#### **RESOLUCIÓN RELEVANTE**

**Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid n.º 656/2018, de 6 de julio, ECLI:ES:TSJM:2018:7782**

**Asunto: trabajador ordinario que suscribe un contrato de alta dirección con posterioridad a su contratación. Cálculo de la indemnización.**

*«OCTAVO.- Sentado lo anterior, y en coherencia, se ha de estimar el segundo motivo del recurso en el que denuncia infracción del art. 9.3 del Real Decreto 1382/1985 y 56 ET y Disposición Transitoria Undécima del mismo texto legal, pues la decisión de la empresa comunicada por carta de 23-2-17 de extinguir la relación laboral ordinaria constituye un despido sin causa cuya calificación debe ser la de improcedente, al no permitirle al trabajador reanudar la relación ordinaria, y los efectos indemnizatorios derivados de tal acto extintivo han de quedar limitados al periodo de vigencia de la relación común, del 14-3-2011 al 27-7-2012, atendiendo al salario declarado en el hecho probado primero de 50.596,74 euros anuales. Debiendo quedar claro que esta indemnización por extinción de la relación laboral ordinaria es independiente y compatible con la indemnización por desistimiento de la relación especial como alto directivo, al no ser ajustada a la legalidad la comunicación empresarial de que “en cuyo caso deberá integrarse el importe de la indemnización por omisión del preaviso en el desistimiento”.*

*Al respecto, debe tenerse en cuenta que el tiempo de prestación de servicios como alto directivo no computa como antigüedad, ni a efectos económicos ni indemnizatorios, en la relación laboral común.*

*Del mismo modo, el tiempo de servicios en régimen de relación laboral ordinaria tampoco se computa como antigüedad, ni a efectos económicos ni indemnizatorios, en la relación laboral especial. Por tanto, la indemnización que corresponde al trabajador debe incluir, única y exclusivamente, el período de prestación de servicios al amparo de una relación ordinaria, sin que sea posible adicionar el período correspondiente a funciones de alta dirección (STS, 4ª, de 28-6-2002, rec. 2460/2001).*

*Y, en el caso presente, siendo que la relación de servicios se ha prestado de forma unitaria e inescindible por cuenta de un grupo de empresas, todas ellas son responsables solidarias de la indemnización por terminación del contrato.*

*La indemnización resultante, siguiendo la aplicación informática puesta a disposición de los operadores jurídicos por el CGPJ, es la de 7.983,50 euros, según el siguiente desglose:*

*Fecha de inicio: 14/03/2011*

*Fecha de finalización: 27/07/2012*

*Número de días: 502 Número de meses: 17*

*Salario bruto: anual*

*Importe: 50596,74*

*Sueldo diario: 138,24*

*Meses plazo 1: 11*

*Meses plazo 2: 6».*

## **RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V2194-14), de 6 de agosto de 2014**

**Asunto: tratamiento fiscal por el IRPF de la indemnización por despido satisfecha a un socio que anteriormente fue trabajador de la empresa.**

*«El consultante disconforme con el despido presentó reclamación contra el mismo, celebrándose el acto de conciliación el 12 de abril de 2013 en el que se reconoció la improcedencia del despido. La empresa puso a disposición del consultante una indemnización por despido teniendo en cuenta el período en el que éste prestó sus servicios a la sociedad como administrador y como trabajador, si bien a efectos de determinar el importe de la misma exento por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas exclusivamente tuvo en cuenta la antigüedad correspondiente al período en el que prestó sus servicios en el marco de la relación laboral desde el momento en el que suscribió el contrato de trabajo.*

*(...)*

*En relación con la antigüedad del trabajador hay que señalar que es doctrina reiterada de este Centro Directivo, que a efectos del cálculo de la indemnización exenta el número de años de servicio serán aquellos que, de no mediar acuerdo, individual o colectivo, se tendrían en consideración para el cálculo de la indemnización; es decir, que el importe exento habrá de calcularse teniendo en cuenta el número de años de servicio en la empresa en la que se produce el despido, y no la antigüedad reconocida en virtud de pacto o contrato, individual o colectivo.*

*En consecuencia, de la información obrante en el expediente se desprende que a efectos del cálculo de la exención, sólo se tendrá en cuenta el número de años de servicios prestados por el consultante en la empresa en la que se produce el despido en el ámbito de la relación laboral y no la antigüedad que le ha sido reconocida a efectos indemnizatorios en virtud de pacto o contrato».*

# **6.**

## **FISCALIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS SOCIOS PROFESIONALES EN SOCIEDADES NO COTIZADAS POR FUNCIONES DISTINTAS AL CARGO DE ADMINISTRADOR**

### **Los servicios prestados por los socios profesionales a las sociedades no cotizadas de las que son partícipes**

Los socios que prestan servicios distintos de los propios del cargo de administrador a una sociedad en cuyo capital participan pueden desarrollar, «en» o «para» la misma, prestaciones de servicios de muy distinta naturaleza. Por ejemplo, pueden desempeñar actividades tanto de naturaleza empresarial como de naturaleza profesional; del mismo modo que el objeto del ente societario también puede tener naturaleza empresarial o profesional.

En este epígrafe se estudiarán las particularidades fiscales que resultan de aplicación a las retribuciones que los socios puedan percibir de los entes societarios en que participen únicamente en relación con los supuestos en que dicha retribución se derive de la prestación de servicios profesionales a la sociedad.

De una manera amplia, suele decirse que las actividades profesionales son aquellas que las personas físicas desempeñan individual y directamente, cuya realización suele exigir una formación específica y un título académico que acredite al prestador como profesional. De ahí que los ingresos que se perciban por el desempeño de esta clase de actividades suelen tener una relación directa con el trabajo personal e intelectual del sujeto que los presta, más que con los medios materiales empleados.

Ahora bien, desde un punto de vista fiscal, y con carácter general, **tendrán la consideración de actividades profesionales las definidas como tal en la sección segunda del Impuesto sobre Actividades Económicas**. Los distintos epígrafes de esta sección recogen aquellas actividades orientadas a la prestación de servicios, que normalmente se realizan de forma personal o a través de sociedades profesionales. En particular, y a grandes rasgos, comprendería los servicios prestados por los profesionales:

- Profesionales relacionados con la agricultura, ganadería, caza, silvicultura y pesca.
- Profesionales relacionados con las actividades propias de la energía, agua, minería y de la industria química.
- Profesionales relacionados con las industrias de la aeronáutica, de la telecomunicación y de la mecánica de precisión.
- Profesionales relacionados con las industrias manufactureras.
- Profesionales relacionados con la construcción.
- Profesionales relacionados con el comercio y la hostelería.
- Profesionales relacionados con el transporte y las comunicaciones.
- Profesionales relacionados con las actividades financieras, jurídicas, de seguros y de alquileres.
- Profesionales relacionados con otros servicios, como serían los de limpieza o enseñanza.

Por lo tanto, en este apartado, al referirnos a los socios profesionales estaremos englobando a **todos aquellos socios del ente que presten servicios profesionales o desarrollen actividades de tal carácter «en» o «para» la sociedad; sin limitarnos únicamente a los «socios profesionales» integrados en las sociedades constituidas al amparo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales**. Del mismo modo, tampoco nos limitaremos a analizar los supuestos en que dichos socios presten servicios «en» o «para» sociedades cuyo objeto social sea el desarrollo de una actividad profesional de las antes mencionadas.

#### **CUESTIÓN**

**¿Qué se entiende por «socio profesional» en el marco estricto de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales?**

El artículo 4.1 de la Ley de sociedades profesionales circunscribe la condición de «socio profesional» en el seno de las sociedades que regula a los siguientes sujetos:

- a) Las personas físicas que reúnan los requisitos exigidos para el ejercicio de la actividad profesional que constituye el objeto social de la sociedad profesional y que la ejerzan en el seno de la misma.
- b) Las sociedades profesionales debidamente inscritas en los respectivos colegios profesionales que, constituidas con arreglo a lo dispuesto en dicha ley, participen en otra sociedad profesional.

## **6.1. Fiscalidad en el ámbito del IRPF. La retribución por servicios prestados «en» la sociedad. Su singularidad con relación a los socios «no profesionales»**

---

### **Naturaleza del rendimiento obtenido por el socio profesional «en» la sociedad**

Cuando uno de los socios preste servicios profesionales en el seno de una sociedad de capital, a efectos del IRPF, las remuneraciones que obtenga de la sociedad podrán tener la consideración de rendimientos del trabajo o de actividades económicas, según las circunstancias que en cada caso concurran.

La cuestión tiene su punto de partida en el **artículo 27.1 de la LIRPF**, que, al definir las rentas que tienen el carácter de rendimientos íntegros de actividades económicas en el IRPF, determina 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.

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

La redacción actual de este precepto procede de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que añadió este último párrafo con vigencia desde el 1 de enero de 2015 y objetivó con ello las reglas de tributación aplicables a los socios profesionales. No en vano, cuando concurran las circunstancias en él previstas, los rendimientos que obtengan de la sociedad a la que presten servicios tendrán, de manera imperativa, el carácter de rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF, a pesar de que, en realidad, las rentas que un

socio obtiene por los servicios que presta «en» la sociedad y con dependencia de estas tengan el mismo carácter que las rentas del trabajo.

Y es que el artículo 27.1 de la LIRPF no se refiere a las actividades que un socio pueda realizar a título individual o al margen de la sociedad, sino a las **actividades realizadas por el socio a favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios**. Así, en dicha actividad, y a efectos fiscales, con carácter general se distinguen dos relaciones jurídicas:

- Una establecida entre el socio y la sociedad, conforme a la cual el socio presta servicios a la sociedad y esta le abona una retribución que el socio tendrá que integrar en su IRPF.
- Otras mantenidas entre la sociedad y el cliente, cuya retribución satisfará el cliente directamente a la sociedad y constituirá una renta de la sociedad, que esta tendrá que integrar en el IS.

Por lo demás, la aplicación de la norma contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF exigirá la concurrencia de los **siguientes requisitos**:

**|| a. Que el perceptor de los rendimientos provenientes de la sociedad sea socio de la misma y esté dado de alta como autónomo**

Los rendimientos tendrán que provenir de una sociedad en la que el perceptor de los mismos sea socio, con independencia de que tenga también la condición de administrador o no. Además, se exige también que dicho socio esté dado de alta como autónomo, incluido en el RETA o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa a este.

A este respecto, conviene tener presente que, a tenor del artículo 305.2.b) de la LGSS, estarán obligatoriamente incluidos en el RETA «quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad de capital, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social»; presumiéndose, salvo prueba en contrario, que existe tal control efectivo de la sociedad cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

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

Cuando no concurren estas circunstancias, la Administración podrá, sin embargo, demostrar por cualquier medio de prueba que el sujeto dispone del control efectivo de la sociedad.

### || **b. Que el socio y la sociedad realicen una actividad profesional**

La actividad realizada, tanto por la sociedad como por el socio, tendrá que estar **incluida en la sección segunda del IAE**; esto es, ha de tratarse de una actividad profesional. Y ello a pesar de que la sociedad, conforme a lo previsto en el apartado 3 de la regla 3.º de la Instrucción de aplicación del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, esté matriculada en la sección primera de las tarifas de dicho impuesto; y también con independencia de que el socio esté o no dado de alta efectivamente en algún epígrafe de la sección segunda del IAE por la realización de las actividades de que se trate.

No en vano, la regla 3.ª de dicha Instrucción establece lo siguiente en sus apartados 1 a 3:

«1. Tienen la consideración de actividades económicas cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artístico. A estos efectos se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga 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.

2. Tienen la consideración de actividades empresariales, a efectos de este Impuesto, las mineras, industriales, comerciales y de servicios, clasificadas en la sección 1.ª de las Tarifas.

3. Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2.ª de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria ejerza una actividad clasificada en la sección 2.ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.ª de aquéllas».

**A TENER EN CUENTA.** El ámbito subjetivo del párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF es, por tanto, el de las sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales. Sin embargo, no se restringe al previsto en la Ley 15/2007, de 15 marzo, de sociedades profesionales. Es más amplio e incluye todas las actividades previstas en la sección segunda del IAE: tanto las sociedades profesionales a que se refiere esa Ley como cualquier otra sociedad no constituida como tal, pero cuyo objeto social comprenda la prestación de servicios profesionales incluidos en la mencionada sección.

### || **c. Que la actividad profesional desarrollada por el socio en la sociedad coincida con los servicios profesionales que constituyan el objeto social**

La actividad profesional realizada por el socio en la sociedad debe consistir en la realización de los servicios profesionales que constituyan el objeto social de la entidad; «debiendo entenderse incluidas, dentro tales servicios,

las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional» (consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0127-21, de 29 de enero de 2021, entre otras).

Cuando se cumplan todas estas condiciones, las rentas que el socio perciba de la sociedad, al margen, en su caso, de su condición de administrador, se calificarán como rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF. De lo contrario, cuando falte alguna de ellas, sus remuneraciones tendrán el carácter de rendimiento del trabajo como procedentes del trabajo personal del socio, a tenor del artículo 17.1 de la LIRFP, que califica como tal las contraprestaciones o utilidades derivadas «directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas».

#### RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V0127-21), de 29 de enero de 2021**

**Asunto: consideración de la retribución del socio por los servicios prestados «en» la sociedad como rendimiento de actividades económicas a efectos del IRPF, de conformidad con el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF.**

*«Cuando se cumplan los requisitos relativos a la actividad, tanto de la entidad como del socio, los servicios prestados por aquél a su sociedad, al margen, en su caso, de su condición de administrador, únicamente podrán calificarse en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividad económica si el socio estuviera dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial, y en consecuencia las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.*

*En caso contrario, la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo personal, al preverlo así el artículo 17.1 de la LIRPF al determinar que tienen tal consideración las contraprestaciones o utilidades que deriven “del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”.*

*Pasando al análisis del presente caso, debe indicarse que el requisito relativo a la actividad se cumple en los socios, por lo que en caso de cumplirse el requisito relativo a su inclusión por dichas actividades en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial, las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.*

*Las conclusiones anteriores no quedan desvirtuadas, como se indicó en la consulta V0273-16, por el hecho de que el titular de la relación jurídica establecida con el cliente sea la sociedad, de tal forma que la persona que actúa jurídicamente como agente o corredor de seguros sea la sociedad y no el socio, ya que la sociedad ejerce su actividad de mediación a través del socio, que desarrolla materialmente las tareas propias del contenido de dicha actividad, aunque no ostente la posición de mediador, al actuar el socio en nombre y por cuenta de la sociedad».*

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V0180-22), de 4 de febrero de 2022**

**Asunto: calificación como rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF de las remuneraciones abonadas a uno de sus socios por una sociedad dedicada a la prestación de servicios financieros y contables, al cumplirse los requisitos previstos en el artículo 27.1 de la LIRPF, y sus consecuencias.**

*«En el presente caso, concurren ambos requisitos —actividad y régimen de afiliación a la Seguridad Social— en el socio a que se refiere el escrito de consulta, por lo que las retribuciones satisfechas al citado socio por dichos servicios tendrán la naturaleza de rendimientos de actividades profesionales y, en consecuencia, tendrá que cumplir con las obligaciones formales establecidas para contribuyentes que ejerzan actividades profesionales».*

**CUESTIONES**

**1. Si un socio percibe retribuciones de la sociedad de capital, tanto por los servicios profesionales que presta en su seno como por los efectuados en su condición de administrador, ¿qué naturaleza tendrán sus rendimientos a efectos del IRPF?**

Por lo que se refiere a las rentas que perciba por los servicios prestados «en» la sociedad, esto es, dentro de la misma, tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF cuando se cumplan todas las condiciones que exige el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF:

1. Que sea autónomo incluido en el RETA o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa a este.
2. Que tanto su actividad como la de la sociedad que paga las rentas consista en la prestación de servicios profesionales incluidos en la sección segunda del IAE.
3. Que la actividad profesional que el socio desarrolla en el seno de la sociedad forme parte del objeto social de esta.

En caso contrario, es decir, si, por ejemplo, no presta sus servicios profesionales como autónomo o la actividad de la sociedad tiene naturaleza empresarial, sus rendimientos serán rentas del trabajo conforme al artículo 17.1 de la LIRPF.

Las retribuciones que perciba por los servicios que preste como administrador, inherentes a tal cargo, tienen una naturaleza y un tratamiento independiente frente a los anteriores. Serán, en todo caso, rendimientos del trabajo, a tenor del artículo 17.2.e) de la LIRPF.

**2. Si un abogado dado de alta en el RETA presta servicios profesionales en el seno de una sociedad dedicada a la asesoría fiscal, mercantil y contable, que está dada de alta en el epígrafe 842 de la sección primera del IAE, ¿los rendimientos que perciba de la sociedad serán rendimientos del trabajo o de actividades económicas a efectos del IRPF?**

A pesar de que la sociedad esté matriculada en la Sección Primera del IAE conforme a la regla 3º.3 de la Instrucción de aplicación del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre; tanto el socio como la sociedad desarrollarían una actividad profesional en los términos a que se refiere el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF. Por lo tanto, si concurren el resto de requisitos que exige ese precepto, las retribuciones percibidas por el abogado tendrán el carácter de actividad económica a efectos del IRPF.

## **Porcentaje de retención aplicable a la retribución del socio profesional por servicios prestados «en» la sociedad**

El porcentaje de retención aplicable sobre la retribución percibida por los socios que presten servicios profesionales «en» la sociedad de capital dependerá de la calificación que tales rendimientos reciban a efectos del IRPF:

### **|| a. Retribución considerada como rendimiento de la actividad económica**

Si las remuneraciones percibidas por el socio profesional constituyen un rendimiento de la actividad económica por concurrir los requisitos exigidos en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, se tratará de rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta de acuerdo con el artículo 75.1.c) del RIRPF y su pagador, la propia sociedad de capital en la que participa el socio, como persona jurídica que es, estará obligada a practicar retención o ingreso a cuenta conforme al artículo 76.1.a) del RIRPF. Por lo tanto, deberá practicarse la oportuna retención o ingreso a cuenta sobre las retribuciones que el socio perciba por este concepto.

Con carácter general, procederá un **tipo de retención del 15 o del 7 por ciento** en caso de inicio de actividades profesionales, en los términos que señala el artículo 101.5.a) de la LIRPF y el artículo 95 del RIRPF. En concreto, este último precepto establece:

«Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

El tipo de retención será del 7 por ciento en el caso de rendimientos satisfechos a:

- a) Recaudadores municipales.
- b) Mediadores de seguros que utilicen los servicios de auxiliares externos.
- c) Delegados comerciales de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado.

Estos porcentajes se reducirán en un 60 por ciento cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto».

### || b. Retribución considerada como rendimiento del trabajo

Quando las rentas que perciba el socio por su actividad profesional «en» la sociedad tengan el carácter de rendimientos del trabajo conforme al artículo 17.1 de la LIRPF, se aplicará el tipo de retención que proceda conforme a las reglas del artículo 101.1 de la LIRPF y de los artículos 80 y siguientes del RIRPF.

En particular, a la base para el cálculo de la retención a que se refiere el artículo 83 del RIRPF se le aplicarán los tipos que se indican en la escala recogida en el artículo 101.1 de la LIRPF:

Base para calcular el tipo de retención Hasta euros	Cuota de retención Euros	Resto base para calcular el tipo de retención Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	19,00
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00
60.000,00	17.901,50	240.000,00	45,00
300.000,00	125.901,50	En adelante	47,00

La cuantía resultante se minorará en el importe derivado de aplicar al importe del mínimo personal y familiar para calcular el tipo de retención a que se refiere el artículo 84 del RIRPF, la escala prevista en la tabla anterior, sin que pueda resultar negativa.

Finalmente, el tipo de retención será el resultante de multiplicar por 100 el cociente obtenido de dividir la cuota de retención por la cuantía total de las retribuciones a que se refiere el artículo 83.2 del RIRPF y se expresará con dos decimales.

Ahora bien, con carácter general, no se practicará retención sobre los rendimientos de trabajo cuando su cuantía no supere el importe anual establecido en la tabla recogida en el artículo 81.1 del RIRPF, en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente:

Situación del contribuyente	N.º de hijos y otros descendientes		
	0 - Euros	1 - Euros	2 o más - Euros
1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente	-	15.947	17.100
2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas	15.456	16.481	17.634
3.ª Otras situaciones	14.000	14.516	15.093

**RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V0542-20), de 6 de marzo de 2020**

**Asunto: retención aplicable en caso de socio que presta servicios profesionales a la sociedad y a la vez sea administrador.**

*«En lo que respecta al tipo de retención, de tratarse de retribuciones satisfechas por la sociedad por la prestación por los socios de servicios que tienen la calificación a efectos del IRPF de rendimientos de trabajo, les resultarán de aplicación los tipos de retención previstos para dichos rendimientos en el artículo 80 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), y en concreto el que resulte de las reglas establecidas en el artículo 86 del mismo. En caso de tratarse de rendimientos de actividades profesionales, las retenciones aplicables serán las establecidas para dichos rendimientos en el artículo 101.5 de la LIRPF.*

*Por último, el tipo de retención aplicable a las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador será del 35 o del 19 por ciento de acuerdo con lo previsto en el artículo 80.1.3º del citado Reglamento. No obstante, dado que según manifiesta en su escrito la función de administrador no es retribuida, tales tipos de retención no serían aplicables».*

## **La valoración de los servicios prestados por el socio profesional**

Con independencia de la naturaleza que corresponda a la retribución por los servicios profesionales prestados por el socio profesional «en» la sociedad a efectos del IRPF, en estas operaciones existe una vinculación entre el perceptor y el pagador de la renta, por lo que la valoración de los servicios prestados habrá de ajustarse a lo previsto en el artículo 41 de la LIRPF:

**«La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades».**

La remisión que el precepto realiza al artículo 16 de la LIS debe entenderse a día de hoy realizada al artículo 18 de dicha norma, que considera como personas o entidades vinculadas, entre otras, a una entidad y a sus socios o partícipes, siempre que su participación sea igual o superior al 25 por ciento.

**RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V0712-21), de 25 de marzo de 2021**

**Asunto: valoración de la retribución por los servicios prestados por el socio.**

*«A efectos de valorar la retribución correspondiente a dichos servicios distintos de los correspondientes al cargo de administrador, debe tenerse en cuenta que el artículo 41 de la LIRPF establece que “La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los*

*términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”, referencia que debe entenderse efectuada a partir de 1 de enero de 2015 al artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre)».*

Por lo tanto, el valor de mercado aplicable a estas operaciones se determinará, en general, en los términos que prevé el apartado cuarto del mencionado artículo 18 de la LIS. Sin embargo, hay que tener en cuenta que el apartado sexto recoge una previsión específica para los **supuestos de prestación de servicios profesionales por parte de un socio profesional persona física a una entidad vinculada, según la cual el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado cuando se cumplan los siguientes requisitos:**

- Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.
- Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios.
- Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios profesionales cumpla los siguientes requisitos:
  - Que se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.
  - Que no sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad 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 5 veces el IPREM. Ahora bien, el incumplimiento de este requisito en relación con alguno de los socios profesionales no impedirá la aplicación de lo previsto el artículo 18.6 de la LIS a los restantes socios profesionales.

#### **RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V3558-16), de 3 de agosto de 2016**

**Asunto: valoración de las prestaciones de servicios realizadas por un socio profesional persona física a una entidad vinculada.**

*«De conformidad con lo anterior, el artículo 18.6 de la LIS se limita a señalar que la valoración de mercado en los casos de prestaciones de servicios por un socio profesional persona física a una entidad vinculada, en la medida en la que se cumplan determinados requisitos, será el valor convenido por las partes. Dentro de estos requisitos se encuentran, entre otros, los dispuestos en las letras b) y c) del artículo 18.6 de la LIS, los cuales se deben de cumplir en sus propios términos, sin que sea posible prorratearlos en función del tiempo de dedicación del socio a la actividad de la entidad.*

*No cumpliéndose los requisitos establecidos en el artículo 18.6 de la LIS, “Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado”, tal y como establece el artículo 18.1 de la LIS. Entre estas operaciones vinculadas se encuentran las realizadas entre una entidad y sus socios, siempre que tengan una participación igual o superior al 25%. En tal caso, para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los métodos recogidos en el apartado 4 del artículo 18 de la LIS».*

## **6.2. Fiscalidad en el ámbito del IRPF. La retribución por servicios prestados «para» la sociedad. Su singularidad con relación a los socios «no profesionales»**

---

### **Naturaleza del rendimiento obtenido por el socio que presta servicios profesionales «para» la sociedad**

En el caso de que el socio preste servicios «para» la sociedad de capital, es decir, operando al margen de esta y de manera independiente, las remuneraciones que obtenga por tal concepto **tendrán el carácter de rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF**, de conformidad con el artículo 27.1 de la LIRPF:

«Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

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

La calificación de dichas retribuciones como rendimientos de actividades económicas tendrá lugar por la vía del párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF en aquellos casos en que concurran los requisitos en él previstos, puesto que su ámbito de aplicación incluye tanto las actividades prestadas por la sociedad por medio de sus socios como aquellas otras realizadas por el socio a favor de la sociedad. Las primeras se corresponderían con los servicios prestados por el socio «en» la sociedad, mientras que las segundas serían las relativas a los servicios prestados «para» ella. Sin embargo, y a pesar de que en ambos casos las remuneraciones obtenidas por el profesional se califiquen imperativamente como rendimientos de actividades económicas, lo cierto es que, en este caso, no existiría la doble relación socio-sociedad y sociedad-cliente típica de aquellas, sino tan solo una relación bilateral socio-sociedad.

La aplicación de la norma contenida en este tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

**a. Que los rendimientos provengan de una sociedad en la que el perceptor sea socio, dado de alta como autónomo**

En primer lugar, será necesario que los rendimientos se abonen por una sociedad en la que el perceptor de los mismos sea socio, con independencia de que tenga también la condición de administrador o no, y que dicho socio esté dado de alta como autónomo en el RETA o en una mutualidad de previsión social alternativa a este.

Estarán obligatoriamente incluidos en el RETA, conforme al artículo 305.2.b) de la LGSS, «quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad de capital, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social». Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe tal control efectivo de la sociedad cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

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

Cuando no concurran estas circunstancias, la Administración podrá, sin embargo, demostrar por cualquier medio de prueba que el sujeto dispone del control efectivo de la sociedad.

### **|| b. Que la actividad realizada por el socio y por la sociedad sea de carácter profesional**

La actividad realizada, tanto por la sociedad como por el socio, habrá de estar incluida en la sección segunda del IAE y de tener, por tanto, naturaleza profesional. Y ello a pesar de que la sociedad, conforme a lo previsto en el apartado 3 de la regla 3.ª de la Instrucción de aplicación del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, esté matriculada en la sección primera de las tarifas de dicho impuesto; y ello también con independencia de que el socio esté o no dado de alta efectivamente en algún epígrafe de la sección segunda del IAE por la realización de las actividades de que se trate.

No en vano, la regla 3.ª de dicha instrucción establece lo siguiente en sus apartados 1 a 3:

«1. Tienen la consideración de actividades económicas cualesquiera actividades de carácter empresarial, profesional o artístico. A estos efectos se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga 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.

2. Tienen la consideración de actividades empresariales, a efectos de este Impuesto, las mineras, industriales, comerciales y de servicios, clasificadas en la sección 1.ª de las Tarifas.

3. Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2.ª de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria ejerza una actividad clasificada en la sección 2.ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.ª de aquéllas».

**A TENER EN CUENTA.** El ámbito subjetivo del párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF es, por tanto, el de las sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales. Sin embargo, no se restringe al previsto en la Ley 15/2007, de 15 marzo, de sociedades profesionales. Es más amplio e incluye todas las actividades previstas en la sección segunda del IAE: tanto las sociedades profesionales a que se refiere esa ley como cualquier otra sociedad no constituida como tal, pero cuyo objeto social comprenda la prestación de servicios profesionales incluidos en la mencionada sección.

### **|| c. Que el servicio profesional prestado por el socio «para» la sociedad coincida con el objeto social**

La actividad profesional desarrollada por el socio en la sociedad tendrá que consistir en la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto social de la entidad; «debiendo entenderse incluidas, dentro tales servicios, las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha activi-

dad profesional» (consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0127-21, de 29 de enero de 2021, entre otras).

Cuando se cumplan todas estas condiciones, las rentas que el socio perciba de la sociedad, al margen, en su caso, de su condición de administrador, se calificarán como rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF, tanto si proceden de servicios prestados «en» la sociedad como «para» esta. Ahora bien, en los casos en que el socio autónomo preste sus servicios profesionales «para» una sociedad cuyo objeto social consista en el desempeño de actividades no incluidas en la sección segunda del IAE o cuando no coincidan las actividades profesionales desarrolladas por el socio a favor de la sociedad con las que constituyan su objeto social, las remuneraciones percibidas por dicho socio también tendrán el carácter de rendimientos de actividades económicas, aunque ahora no por aplicación del párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF, sino conforme a la regla general de los dos párrafos anteriores de ese precepto.

No en vano, en tales supuestos el socio estaría ordenando sus propios medios y recursos para desarrollar la actividad por cuenta propia, sin sujeción a horarios ni remuneración fija o periódica por parte de la sociedad. Él mismo asumiría tanto el riesgo económico como la responsabilidad contractual directa frente a la sociedad, que sería su cliente. De ahí el diferente tratamiento que estas remuneraciones reciben frente a las obtenidas por el socio como consecuencia de la prestación de servicios profesionales «en» la sociedad, puesto que cuando no resulta de aplicación del artículo 27.1 de la LIRPF en su párrafo tercero en un caso, estaremos igualmente ante rendimientos de actividades económicas, mientras que en el otro las rentas se considerarán rendimientos del trabajo personal conforme al artículo 17.1 de la LIRPF.

#### **RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V2140-21), de 23 de julio de 2021**

**Asunto: alcance de la regla del párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF.**

*«A efectos de analizar el alcance del último párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, debe tenerse en cuenta que el mismo no se refiere a las actividades que pueda realizar un socio a título individual o al margen de la sociedad, sino a las actividades realizadas por el socio a favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios. En dicha actividad deben distinguirse con carácter general a efectos fiscales dos relaciones jurídicas: la establecida entre el socio y la sociedad, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta del socio a integrar en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la relación mantenida entre el cliente y la sociedad, cuya retribución satisfecha por el cliente a la sociedad constituye renta de la sociedad a integrar en el Impuesto sobre Sociedades».*

### **Porcentaje de retención aplicable a la retribución del socio profesional por servicios prestados «para» la sociedad**

Las rentas satisfechas a los socios como derivadas de la prestación de servicios «para» la sociedad están sujetas a retención o ingreso a cuen-

ta, de conformidad con lo previsto en el artículo 75.1.c) del RIRPF, puesto que tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF. Paralelamente, y en la medida en que dichas retribuciones son satisfechas a los socios por una persona jurídica —la propia sociedad de capital de la que son partícipes—, esta última también estará obligada a retener o ingresar a cuenta cuando las abone, según prevé el artículo 76.1.a) del RIRPF.

Así las cosas, **habrá que practicar la oportuna retención sobre ellas, cuyo tipo general será del 15 o del 7 por ciento** durante el ejercicio de inicio de las actividades profesionales y los dos siguientes, tal y como se desprende del artículo 101.5.a) de la LIRPF y del artículo 95 del RIRPF, que apunta lo siguiente:

«Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

El tipo de retención será del 7 por ciento en el caso de rendimientos satisfechos a:

- a) Recaudadores municipales.
- b) Mediadores de seguros que utilicen los servicios de auxiliares externos.
- c) Delegados comerciales de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado.

Estos porcentajes se reducirán en un 60 por ciento cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto».

Finalmente, conviene tener presente que en estas operaciones existe una vinculación entre el perceptor y el pagador de la renta, por lo que la valoración de los servicios prestados habrá de ajustarse a lo previsto en el **artículo 41 de la LIRPF**:

«La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades».

La remisión que el precepto realiza al artículo 16 de la LIS debe entenderse, a día de hoy, realizada al artículo 18 de dicha norma, que considera como personas o entidades vinculadas, entre otras, a una entidad y a sus socios o partícipes, siempre que su participación sea igual o superior al 25 por ciento.

# 7.

## **ASPECTOS COMUNES EN LA FISCALIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS SOCIOS EN IVA, IS E ISD**

Las retribuciones percibidas por los socios, tanto si desarrollan actividades profesionales o de otra naturaleza, como si las realizan «en» o «para» la sociedad, están sometidas a un régimen análogo o, cuando menos, reconducible a reglas generales en lo relativo a su sujeción al IVA —que dependerá de la existencia o no de una relación de dependencia entre la sociedad y el socio que le presta servicios por cuenta propia— y en cuanto a su posible calificación como gasto deducible a efectos del IS.

Igualmente, en el ámbito del ISD también se establecen requisitos comunes de cara a la aplicación de la reducción del 95 por ciento del valor de las participaciones de una sociedad en ciertos supuestos de transmisión por causa de muerte o de donación.

### **7.1. Fiscalidad en el ámbito del IVA**

---

#### **La tributación en el IVA de los socios**

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones que establece la LIVA, las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- Las importaciones de bienes.

El IVA se exigirá conforme a su ley reguladora y a las normas de los regímenes de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra (artículo 2.Uno de la LIVA). Por otra parte, su ámbito de aplicación espacial comprende el territorio español en los términos que se definen en el artículo 3 de la LIVA.

Se encuentran sujetas al IVA, conforme al artículo 4.Uno de la LIVA, las **entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su ámbito espacial 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».

A estos efectos, se consideran empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen actividades empresariales o profesionales en los términos que se definen en el artículo 5.Dos de la LIVA, esto es, cuando se trate de actividades 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». Por otra parte, el artículo 11.Dos.1.º de la LIVA, considera como prestación de servicios a efectos del IVA «el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio».

### **|| La sujeción o no sujeción al IVA de la retribución de los socios**

La retribución que los socios perciben de la sociedad como consecuencia de la prestación de servicios «en» o «para» dicho ente puede tener distintas calificaciones a efectos del IRPF:

- En el caso de socios que presten servicios que no tengan el carácter de profesionales en los términos de la sección segunda del IAE, las rentas que obtengan de la sociedad serán:
  - Rendimientos del trabajo si los servicios se prestaron «en» la sociedad, esto es, actuando en el seno de la misma y dentro de su esfera organizativa.
  - Rendimientos de actividades económicas cuando los servicios se hubiesen prestado «para» la sociedad, como un autónomo externo.
- En el caso de socios que presten servicios profesionales, las retribuciones que por ellos reciban de la sociedad tendrán las siguientes consideraciones:
  - Imperativamente, rendimientos de actividades económicas si concurren los requisitos previstos en el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF, con independencia de que los servicios se hubiesen prestado «en» la sociedad o «para» la sociedad.
  - Rendimientos del trabajo personal conforme al artículo 17.1 de la LIRPF cuando no concurren los requisitos del párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF, si los servicios profesionales se desarrollaron «en» la sociedad.
  - Rendimientos de actividades económicas cuando tampoco pueda aplicarse la regla específica del párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF, si los servicios se prestaron por el socio «para» la sociedad, como autónomo externo e independiente.

Esta distinta calificación que pueden tener los rendimientos percibidos por los socios en virtud de los servicios prestados a las sociedades en cuyo capital participan plantea la cuestión de si dichos socios se han de considerar

empresarios o profesionales en la esfera del IVA en aquellos casos en que actúen por cuenta propia, quedando, por tanto, las operaciones que realicen sujetas a dicho impuesto. En especial, en aquellos casos en que la LIRPF califica sus retribuciones imperativamente como rendimientos de actividades económicas en el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF.

A este respecto, debe considerarse, en primer término, la **normativa y jurisprudencia comunitaria**. Así, los artículos 9.1 y 10 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, determinan que lo esencial para la sujeción al IVA no será la calificación de los rendimientos en el ámbito del IRPF, sino el carácter independiente con el que se desarrolle la actividad económica. En particular, el artículo 10 de dicha directiva especifica lo siguiente:

«La condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario».

Sobre esa base, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha tratado de concretar qué circunstancias resultan determinantes para afirmar que una cierta actividad económica se desarrolla con carácter independiente:

- En la **sentencia n.º C-202/90, de 25 de julio de 1991, ECLI:EU:C:1991:332**, el Tribunal de Justicia entendió que no existía una relación de dependencia asimilable a la de empleado y empleador con respecto a los recaudadores municipales del Ayuntamiento de Sevilla debido a que estos no soportaban el riesgo económico de su actividad.
- Por su parte, en la **sentencia n.º C-154/08, de 12 de noviembre de 2009, ECLI:EU:C:2009:695**, se consideró que los registradores-liquidadores españoles deben estar sujetos al IVA en la medida en que actúan como profesionales que organizan de modo autónomo e independiente los recursos humanos y materiales en el marco de una prestación de servicio. En particular, precisó que esto era así en la medida en que no presentaban las características de subordinación y dependencia que resultan esenciales para que los servicios puedan considerarse prestados con el carácter dependiente que establece el artículo 10 de la directiva.
- Finalmente, la **sentencia n.º C-355/06, de 18 de octubre de 2007, ECLI:EU:C:2007:615**, consideró que el hecho de que el interesado percibiese de la sociedad un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual a la que aquella aplicaba el Impuesto sobre la Renta y las cotizaciones a la Seguridad Social era un elemento indicativo de la existencia de una relación de dependencia.

En el mismo sentido, y partiendo de la definición que los artículos 4 y 5 de nuestra LIVA realizan del hecho imponible del impuesto y del concepto de

empresario y profesional a tales efectos, en el ámbito nacional del Derecho español, lo determinante para que una prestación de servicios realizada por una persona física esté sujeta al IVA es que se preste por cuenta propia. No en vano, el **artículo 7.5° de la LIVA establece la no sujeción al tributo de «los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial».**

Por lo tanto, a la hora de determinar la existencia de una relación de dependencia laboral, o análoga, o bien de una actividad empresarial o profesional sujeta al IVA, será necesario realizar un análisis de las circunstancias concurrentes en cada caso. En particular, dada la jurisprudencia sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la emanada de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo en materia de relaciones laborales, las cuestiones principales a valorar en este sentido serían las siguientes (**consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V1652-21, de 31 de mayo de 2021**):

**a) Las condiciones laborales.**

No existirá dependencia cuando el socio se procure y organice él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad de que se trate. La sujeción al IVA exige la intervención del socio en el ejercicio de la actividad mediante la ordenación de medios propios. Por lo tanto, cuando los medios principales que utilice para el desarrollo de su actividad sean de titularidad de la sociedad, el socio quedará excluido del ámbito del impuesto.

Paralelamente, también sería un indicio de la existencia de tal subordinación la integración del socio en la estructura organizativa de la sociedad, siendo esta la que programe su actividad y funciones y la que le fije un horario y vacaciones.

**b) Las condiciones retributivas.**

Habrà que valorar si es el socio el que soporta el riesgo económico de la actividad o si, por el contrario, lo asume la sociedad. En principio, cabría presumir que el riesgo económico recae sobre el socio cuando su contraprestación se determine en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad o en función de las prestaciones efectivamente realizadas o de las cantidades facturadas a los clientes, bien en su importe total o bien en una parte significativa. Entonces, existirá riesgo económico para el socio en el sentido de que el éxito o fracaso de su actividad determinará de forma directa su remuneración, situación que no concurrirá en el ámbito de una relación laboral, donde el trabajador tendrá derecho a su contraprestación con independencia de los resultados de la sociedad o de su falta de actividad.

**c) La responsabilidad contractual derivada de la actividad.**

Por último, también cabría analizar a estos efectos sobre quién recae la responsabilidad contractual frente a los clientes o destinatarios de los servicios prestados por el socio: si es él mismo quién la asume o si lo hace la sociedad; y ello con independencia de la obligación que el socio pueda tener de contratar un seguro de responsabilidad civil.

Sin embargo, esta circunstancia no sería tan determinante como las anteriores, puesto que su solo incumplimiento en principio no impediría calificar la situación del socio frente a la sociedad como de independencia a efectos de su sujeción al IVA.

#### RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V3266-18), de 26 de diciembre de 2018**

**Asunto: circunstancias a tener en cuenta para determinar la sujeción o no sujeción al IVA de los rendimientos derivados de los servicios profesionales prestados por un socio a la sociedad de la que es partícipe.**

*«En consecuencia con todo lo anteriormente expuesto, la calificación como actividad ejercida con carácter independiente a los efectos de su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido exige sopesar los indicios relativos a las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad a que se han hecho referencia en el apartado cuarto anterior.*

*En este sentido, tratándose de socios que prestan sus servicios a una sociedad en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad, quedarán excluidos del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que no concurra un elemento fundamental cual es la ordenación de medios propios. A este respecto, tratándose de socios que prestan sus servicios profesionales a una sociedad, la cual tenga por objeto la prestación de servicios de dicha naturaleza, habrá que tener en cuenta, tal y como se ha señalado, si los medios de producción residen en el propio socio.*

*En supuestos, como el que es objeto de consulta, de servicios donde el factor humano constituye un medio de producción relevante (servicios "intuitu personae") y en los que, por tanto, no es siempre fácil diferenciar si los medios de producción residen fundamentalmente en sede de la sociedad (medios materiales como los equipos informáticos, bases de datos y personales como personal administrativo y de apoyo) o en el socio (capacitación, conocimiento, prestigio profesional), habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta todas las circunstancias que se señalan a continuación para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica.*

*De esta forma, la referida relación se debe calificar como laboral, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquella, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad (en los términos mencionados en el apartado cuarto anterior) y es la sociedad la que responde frente a terceros en los términos anteriormente expuestos; en estas condiciones, los servicios prestados por el socio consultante a la sociedad estarían no sujetos en virtud de lo dispuesto en el artículo 7, apartado 5º de la Ley 37/1992.*

*En caso contrario, es decir, si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional no queda sometido a los criterios organizativos de aquella, percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad (en los términos mencionados en el apartado cuarto anterior) y el socio responde frente a terceros, en los términos anteriormente expuestos, dicha relación no cabe encuadrarla en el artículo 7, apartado 5º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que las prestaciones de servicios efectuadas por el socio a la sociedad residente en el territorio de aplicación del Impuesto estarían sujetas al citado tributo».*

## || El distinto régimen de los servicios prestados «en» la sociedad y «para» la sociedad

Con carácter general, puede afirmarse que, en los casos en que el socio preste sus servicios en el seno de la sociedad, actuando por cuenta de esta frente a terceros, existirá una relación de subordinación del socio frente al ente que determinará la **no sujeción de sus remuneraciones al IVA**, en los términos del artículo 7.5.º de la LIVA. Y, ello, con independencia de que el socio esté incluido en el RETA o en una mutualidad de previsión social alternativa a este, así como de que, a efectos del IRPF esas mismas rentas puedan considerarse como rendimiento de la actividad económica si concurren las circunstancias del párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF. No en vano, estaría desarrollando su actividad con medios proporcionados por la sociedad, presumiblemente con sujeción a un horario fijado por esta y con una remuneración fija o periódica, obligando al ente frente a terceros. Al no existir sujeción al IVA, el socio no tendrá obligación de expedir factura por estas operaciones. Cobrará a través de nómina.

Por el contrario, en los casos en que el socio preste servicios «para» la sociedad (esto es, actuando desde fuera de la sociedad y en favor de esta, que será la destinataria final de los mismos), no existirá tal relación de dependencia y la **retribución percibida estará sujeta al IVA**. El socio, en tales supuestos, estaría actuando con independencia de la sociedad, mediante la ordenación de sus propios factores de producción, sin sujeción a horarios y asumiendo el riesgo económico y la responsabilidad de su actividad. Estará, por tanto, obligado a emitir factura por los servicios que preste a la sociedad y a presentar las autoliquidaciones del IVA (artículos 88 y 164 de la LIVA).

Esta distinción incide, asimismo, en la obligación del contribuyente de darse de alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores:

- Cuando la operación no esté sujeta al IVA, el socio no deberá darse de alta en dicho censo, ni siquiera aunque la remuneración que perciba de la sociedad tenga la consideración de rendimiento de actividades económicas a efectos del IRPF, por concurrir las circunstancias que determina el artículo 27.1 de la LIRPF en su párrafo tercero. Y es que, conforme al artículo 3.2.a) del RGAT, tendrán que incluirse en el censo de empresarios, profesionales y retenedores las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español actividades empresariales o profesionales, considerándose como tales aquellas que confieran la condición de «empresario o profesional». No obstante, tendrán tal consideración a estos efectos, según la disposición adicional 11.ª del RGAT, «quienes tengan tal condición de acuerdo con las disposiciones propias del Impuesto sobre el Valor Añadido, incluso cuando desarrollen su actividad fuera del territorio de aplicación de este impuesto».
- Cuando la operación sí esté sujeta al IVA, el socio tendrá que estar dado de alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. Deberá, por tanto, presentar la correspondiente declaración censal de alta en el censo (modelos 036 o 037).

## RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V1147-15), de 13 de abril de 2015**

**Asunto: no necesidad de alta en el IAE por parte de un socio autónomo que presta servicios a la sociedad en cuyo capital participa con carácter dependiente, lo que supone la no sujeción de la operación al IVA conforme al artículo 7.5.º de la LIVA.**

*«El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo).*

*El artículo 78 del TRLRHL dispone en su apartado 1 que “El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.”.*

*De la definición legal transcrita se desprenden, entre otras, las siguientes cuestiones:*

*a) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable.*

*En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por Real Decreto Legislativo 1175/1900, de 28 de septiembre, al establecer en su regla 2ª que “El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de lata y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa”.*

*b) En segundo lugar, que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e, incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro.*

*c) Finalmente, que el impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que éstas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas.*

*Por otro lado, la delimitación de este ámbito de aplicación tan amplio del impuesto viene recogida en el artículo 79 del TRLRHL al disponer en su apartado 1 que “Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.*

*En consecuencia, para que una actividad sea considerada como económica y, por ende, su ejercicio constitutivo del hecho imponible del tributo en estudio se requiere:*

*a) que dicha actividad se realice en territorio nacional.*

*b) que dicha actividad suponga ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado;*

*c) que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios;*

*d) que la referida ordenación se haga por cuenta propia.*

*El artículo 83 del TRLRHL establece que “Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible”.*

*Pues bien, teniendo en cuenta lo dispuesto en los preceptos citados y en línea con lo señalado anteriormente en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, cabe concluir que el consultante, por los servicios que presta a la sociedad en cuyo capital participa, no realiza una actividad económica sujeta al IAE, dado que no se cumple el requisito de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o recursos humanos, por lo que en este caso no tendrá que darse de alta en epígrafe alguno de las Tarifas del impuesto».*

## 7.2. Fiscalidad en el ámbito del IS

### **Las retribuciones de los socios derivadas de los servicios que presten «en» o «para» una sociedad no cotizada a efectos del IS: su consideración como gasto deducible**

El artículo 10.3 de la LIS establece que la base imponible del impuesto se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de lo previsto en la propia 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».

Los ingresos y los gastos derivados de transacciones o hechos económicos se imputarán, a estos efectos, al período impositivo en que se produzca su devengo, conforme a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o cobro y respetando la debida correlación entre unos y otros.

A mayor abundamiento, y a lo que aquí interesa, el artículo 11.3.1.º de la LIS excluye la posibilidad de deducción de ciertos gastos en los siguientes términos:

«No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se

efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores».

Asimismo, el artículo 15 de la LIS también recoge un listado de gastos que no serán fiscalmente deducibles, entre los que se comprenden «los donativos y liberalidades» (letra e del precepto, aunque sin comprenderse dentro de ellos las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad societaria) o «los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico» (letra f del precepto).

Así las cosas, tal y como ha reconocido la Dirección General de Tributos (consulta vinculante V1622-15, de 26 de mayo de 2015):

«(...) todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que **cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental**, siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS».

En esa medida, los gastos relativos a las retribuciones abonadas a los socios por el desarrollo de actividades, tanto «en» como «para» la sociedad en cuyo capital son partícipes, bien sean actividades de naturaleza profesional o no, podrán deducirse a efectos del IS siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas y que no se califiquen específicamente como no deducibles por la LIS.

En particular, los requisitos legales que han de cumplir son los siguientes:

- Inscripción contable en los libros correspondientes y en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Imputación con arreglo a devengo.
- Correlación de ingresos y gastos.
- Justificación documental a través de las correspondientes facturas o documentos equivalentes.

#### **RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS**

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V2399-21), de 23 de agosto de 2021**

**Asunto: consideración como gasto deducible de la pagado en concepto de nómina a un socio.**

*«Por tanto, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.*

*De acuerdo con lo anterior, los gastos relativos a las retribuciones que perciban los socios en su condición de trabajadores serán gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, respectivamente, así como los requisitos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, previamente señalados».*

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V0043-16), de 8 de enero de 2016**

**Asunto: deducibilidad en el IS de los gastos en que incurra una sociedad de responsabilidad limitada profesional dedicada a la abogacía por los gastos derivados de su actividad profesional.**

*«De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquéllos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que estén relacionados con la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica. Además del requisito de que el gasto esté vinculado a la actividad económica desarrollada, deberán los gastos, para su deducción, cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados.*

*Esta correlación deberá probarse por cualquiera de los medios generalmente admitidos en derecho, siendo competencia de los correspondientes servicios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria la valoración de las pruebas aportadas.*

*Conforme a todo lo anterior, y sin entrar en la casuística de los gastos en los que el consultante puede incurrir en la prestación de su actividad profesional —tanto la desarrollada en nombre y por cuenta de la sociedad, como la prestada, en su caso, de forma individual o al margen de la sociedad—, la consideración de gasto deducible a efectos de la determinación del rendimiento neto de la actividad requerirá que se cumplan los requisitos antes expuestos».*

## **7.3. Fiscalidad en el ámbito del ISD por la titularidad de acciones y/o participaciones en sociedades**

### **Las reducciones previstas en los apartados 2.c y 6 del artículo 20 de la LISD para ciertas donaciones o transmisiones *mortis causa* de participaciones sociales**

En las transmisiones *mortis causa* a favor del cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida, y a falta de estos a favor de ascendientes, adoptantes y colaterales hasta el tercer grado, en las que estuviese incluido el valor de una empresa individual o un negocio profesional o participaciones en las entidades a que resulte de aplicación la exención prevista en el artícu-

lo 4.Ocho de la Ley 19/1991, de 6 de julio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP), se aplicará sobre la base imponible una reducción del 95 por ciento del valor de la empresa, negocio o de las participaciones, siempre que concurren una serie de requisitos. Se trata de una reducción que contempla el **artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** (en adelante, LISD) y que también se aplica al valor del usufructo sobre uno de estos bienes. En particular, dicho precepto configura la reducción del siguiente modo, exigiendo que la adquisición se mantenga durante diez años tras el fallecimiento del causante, salvo que el adquirente fallezca antes de dicho plazo:

«c) En los casos en los que en la base imponible de una adquisición “mortis causa” que corresponda a los cónyuges, descendientes o adoptados de la persona fallecida, estuviese incluido el valor de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, o el valor de derechos de usufructo sobre los mismos, o de derechos económicos derivados de la extinción de dicho usufructo, siempre que con motivo del fallecimiento se consolidara el pleno dominio en el cónyuge, descendientes o adoptados, o percibieran éstos los derechos debidos a la finalización del usufructo en forma de participaciones en la empresa, negocio o entidad afectada, para obtener la base liquidable se aplicará en la imponible, con independencia de las reducciones que procedan de acuerdo con los apartados anteriores, otra del 95 por 100 del mencionado valor, siempre que la adquisición se mantenga, durante los diez años siguientes al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

En los supuestos del párrafo anterior, cuando no existan descendientes o adoptados, la reducción será de aplicación a las adquisiciones por ascendientes, adoptantes y colaterales, hasta el tercer grado y con los mismos requisitos recogidos anteriormente. En todo caso, el cónyuge superviviente tendrá derecho a la reducción del 95 por 100.

(...)

En el caso de no cumplirse el requisito de permanencia al que se refiere el presente apartado, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiese dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora».

De manera análoga, el **artículo 20.6 de la LISD** también establece una reducción del 95 por ciento para los casos de donación o **transmisión lucrativa por acto *inter vivos*** de participaciones de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención prevista en el apartado octavo del artículo 4 de la LIP, cuando se realicen en favor del cónyuge, descendientes o adoptados. Ahora bien, para la aplicación de dicha reducción deben concurrir además las siguientes condiciones:

- Que el donante tuviese sesenta y cinco o más años o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.

- Que, si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejara de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al consejo de administración de la sociedad.
- En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo. Asimismo, el donatario no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición. Dicha obligación también resultará de aplicación en los casos de adquisiciones *mortis causa* a que se refiere la letra c) del apartado 2 de artículo 20 de la LISD.

**A TENER EN CUENTA.** En el caso de no cumplirse estos requisitos, deberá pagarse la parte del impuesto que se hubiere dejado de ingresar como consecuencia de la reducción practicada y los intereses de demora.

Por lo tanto, **la aplicación de cualquiera de estas dos reducciones exige, como condición sine qua non, la exención de las participaciones transmitidas en el IP, de acuerdo con el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP**, según el cual estarán exentas de dicho impuesto:

«La plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que concurren las condiciones siguientes:

a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las condiciones siguientes:

Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o

Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A los efectos previstos en esta letra:

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos:

1.º No se computarán los valores siguientes:

Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.

Los que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra.

2.º No se computarán como valores ni como elementos no afectos a actividades económicas aquellos cuyo precio de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos obtenidos por la entidad, siempre que dichos beneficios provengan de la realización de actividades económicas, con el límite del importe de los beneficios obtenidos tanto en el propio año como en los últimos 10 años anteriores. A estos efectos, se asimilan a los beneficios procedentes de actividades económicas los dividendos que procedan de los valores a que se refiere el último inciso del párrafo anterior, cuando los ingresos obtenidos por la entidad participada procedan, al menos en el 90 por ciento, de la realización de actividades económicas.

b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 5 por 100 computado de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.

c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

A efectos del cálculo anterior, no se computarán entre los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado.

Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra anterior, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.

La exención sólo alcanzará al valor de las participaciones, determinado conforme a las reglas que se establecen en el artículo 16.uno de esta Ley, en la parte que corresponda a la proporción existente entre los activos necesarios para el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, minorados en el importe de las deudas derivadas de la misma, y el valor del patrimonio neto de la entidad, aplicándose estas mismas reglas en la valoración de las participaciones de entidades participadas para determinar el valor de las de su entidad tenedora».

A modo de resumen, por tanto, los requisitos serían los siguientes:

- Que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

- Que la participación del sujeto pasivo en la entidad sea de al menos el 5 por ciento, considerada de forma individual, o del 20 por ciento si es conjuntamente con el grupo familiar.
- Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad y perciba por ello una remuneración que represente más del 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal.

## CUESTIONES

### 1. ¿La remisión normativa que realiza la LISD a la LIP implica la extensión al ámbito del ISD de la limitación a la exención prevista para el IP?

A juicio del Tribunal Económico Administrativo Central y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, dicha remisión normativa supone que se extrapole al ISD la limitación a la exención existente para el IP, de modo que únicamente se han de considerar como objeto de la exención los bienes afectos.

En este sentido, apunta la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central n.º 1485/2016, de 11 de julio de 2019 lo siguiente:

*«Pues bien este Tribunal Central mantiene el criterio sostenido en resoluciones anteriores (RG 4016/2008, RG 4195/2008 o RG 3212/2008). La remisión que la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones efectúa a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio en la transmisión de las participaciones en empresas familiares, determina que el importe del beneficio fiscal se vea limitado de acuerdo con el artículo 4. Ocho de la Ley Impuesto sobre el Patrimonio. Así esta exención se ha de calcular teniendo en cuenta el 95% (que es el importe de la reducción que fija el artículo 20.2.c) de la Ley Impuesto sobre Sucesiones) sobre el valor proporcional de las participaciones determinado en función de los activos de la entidad afectos a la actividad empresarial. Este criterio es confirmado por sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015 (Rec. cas. unificación doctrina 171/2014) considerando la Sala que:*

*“debe aplicarse en el Impuesto de Sucesiones el principio de proporcionalidad presente en el Impuesto sobre el Patrimonio, esto es, la exención se reconoce a los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de la actividad, y atender al objetivo perseguido por el legislador para atribuir el beneficio fiscal, cual es favorecer a los bienes y derechos que estén afectos a una actividad económica y la continuidad de dicha situación”.*

### 2. ¿Qué se entiende por «negocio profesional» a los efectos de los artículos 20.2.c) y 20.6 de la LISD? ¿Incluiría a las sociedades profesionales?

La LISD no recoge específicamente qué se ha de entender por «negocio profesional» en este ámbito. Sin embargo, y siguiendo a la Dirección General de Tributos, cabría considerar por tal «la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos o uno de ambos en actividades centradas en el ejercicio libre de una profesión, sin que exista una estructura del negocio o un diseño empresarial que vaya más allá de ese desempeño profesional» (consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0618-17, de 9 de marzo de 2017). Así las cosas, no entrarían dentro de ese concepto las sociedades profesionales ni tampoco las sociedades de capital que tengan por objeto el desempeño de actividades profesionales, pero no estén constituidas como sociedad profesional al amparo de la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales.

## || ¿Cuáles son los requisitos exigidos por la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP?

En este epígrafe interesa detenerse en los controvertidos requisitos que establece la letra c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP para la exención de ciertas participaciones en entidades a efectos del IP, cuya concurrencia es también necesaria para la reducción del 95 por ciento que los apartados 2.c) y 6 del artículo 20 de la LISD prevén para determinadas transmisiones gratuitas *inter vivos* y *mortis causa* de las mencionadas participaciones.

En particular, a estos efectos resulta necesario que «el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal».

### | a) El ejercicio efectivo de funciones de dirección por parte del sujeto pasivo

El desarrollo reglamentario de la LIP, realizado por parte del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio, precisa en su artículo 5.1.d) que, a estos efectos, se considerarán funciones de dirección, que habrá que acreditar fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los siguientes cargos, siempre que su desempeño implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa:

- Presidente.
- Director general.
- Administrador.
- Director de departamento.
- Consejeros y miembros del consejo de administración u órgano de administración equivalente.

El reglamento realiza esta enumeración a título de ejemplo, sin carácter exhaustivo. Con ella se trata de ligar el concepto de «funciones directivas» con la dirección de la empresa, pero no tanto en lo relativo a las grandes decisiones de política general de la entidad, adoptadas a largo plazo, sino más bien en lo relativo al funcionamiento diario. Así lo ha reconocido la Dirección General de Tributos, por ejemplo, en su **consulta vinculante (V0817-17), de 30 de marzo de 2017**, donde el centro directivo concluye lo siguiente:

«De acuerdo con lo expuesto y a juicio de esta Dirección General, se cumplirá el requisito del artículo 4.Ocho. Dos de la Ley 19/1991 cuando **las repetidas funciones se desempeñen de manera efectiva, con independencia de la denominación del cargo y del vínculo que exista contra la entidad**, si bien esa “efectiva intervención en las decisiones de la empresa” a que se refiere la norma reglamentaria es cuestión fáctica que habrá de ser apreciada por la Oficina Gestora que corresponda».

Lo realmente esencial, por tanto, no será la denominación empleada en el contrato que se suscriba entre la entidad y el obligado tributario, sino el hecho de que este, de forma clara y fehaciente, realice funciones de dirección. En esa medida, por ejemplo, «una vez demostrada la existencia de una relación remunerada de prestación de servicios en exclusiva entre la sociedad y el obligado tributario que además ejerce efectivamente funciones directivas, debe entenderse cumplido materialmente el requisito legal, sin que quepa la exclusión por el hecho de que los estatutos societarios prevean la gratuidad del cargo de administrador» (resolución del Tribunal Económico Administrativo Central n.º 1187/2020, de 23 de noviembre de 2021).

#### RESOLUCIÓN RELEVANTE

**Sentencia del Tribunal Supremo n.º 15/2016, de 18 de enero, ECLI:ES:TS:2016:15**

**Asunto: interpretación del requisito previsto en el artículo 4.Ocho.Dos.c) de la LIP para la exención en el impuesto, en lo relativo al ejercicio efectivo de funciones de dirección por parte del sujeto pasivo.**

*«En esta situación, debemos estar a la doctrina sentada por la sentencia de 31 de marzo de 2014, que no se opone a la que emana de la de 23 de septiembre de 2010, cas. 6794/2005, como mantuvo la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha en la sentencia de 7 de noviembre de 2014, rec. 199/11, que aportó el servicio jurídico del Principado de Asturias, y que viene a coincidir con el criterio de diversas contestaciones a consultas vinculantes formuladas a la Dirección General de Tributos (V1335-13, v1155-2014 O v3085-14); a saber: cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones desempeñadas por el sujeto en la entidad mercantil, lo realmente decisivo es que tales funciones impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización.*

*Como gráficamente razona la DGT:*

*(i) “ (L) a norma reglamentaria, aunque enumera a título ejemplificativo una serie de cargos que comportan por lo general el desempeño de funciones directivas, vincula el ejercicio de tales funciones a que impliquen una efectiva intervención en el día a día de las decisiones empresariales, sin referencia al tipo de vínculo que tenga el directivo con la entidad de que se trate” (V1155-14).*

*(ii) “ Si concurren los requisitos materiales necesarios para el disfrute de la bonificación fiscal, en este caso el ejercicio de funciones generales y de gestión, es decir directivas y la percepción del porcentaje de remuneraciones exigido legalmente es irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas” (V1353-13).*

*Por otra parte, no cabe desconocer, que esta Sala viene afirmando que la reducción discutida es “ consecuencia de la preocupación por la continuidad de las empresas familiares, también demostrada por la Unión Europea, pues la recomendación de la Comisión de 7 de diciembre de 2004 sobre la transmisión de pequeñas y medianas empresas pone de manifiesto la necesidad de que los Estados adopten una serie de medidas tendentes a tener en cuenta la disminución del valor que se produce en la empresa por el hecho de la transmisión, y a que se dispense un trato fiscal adecuado en sucesiones y donaciones, cuando la empresa siga en funcionamiento” (sentencia de 18 de marzo de 2009, (rec. casación 6739/2004, FD Cuarto), reproducida en la sentencia de 23 de septiembre de 2010, (recurso de casación 6794/2005, FD. Tercero), por lo que debe aplicarse cuando pueda entenderse materialmente cumplido el requisito legal controvertido, sin que deban excluirse los supuestos en que los estatutos societarios prevean la gratuidad de los cargos de administración de la sociedad si queda demostrada la existencia de una relación laboral entre el sujeto que ejerce efectivamente funciones directivas y la sociedad».*

**RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central n.º 4028/2018, de 26 de febrero de 2021**

**Asunto: para valorar la concurrencia del requisito del artículo 4.Ocho.Dos.c) de la LIP resulta indiferente la denominación que se atribuya a las funciones directivas.**

*«CUARTO.- Sin perjuicio de todo lo expuesto, es notorio que el 100% de los rendimientos percibidos por D. ? procedían de ZZ, SL, mercantil respecto de la cual sus participaciones sociales son adquiridas mortis causa por integrantes del grupo familiar. La norma, de acuerdo a una interpretación finalista en coherencia con los artículos 12 de la LGT y 3 del Código Civil respectivamente, pretende conceder un beneficio fiscal a empresas familiares que facilite su transmisión y el mantenimiento de la actividad económica de la mercantil. (...)*

*Además, en relación a las prestaciones percibidas en concepto de clave A, corresponde traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2016 (recurso de casación para la unificación de doctrina número 2319/2015), que señala: (...)*

*A la luz de la jurisprudencia transcrita lo realmente esencial no es de la denominación empleada en el contrato a efectos de dilucidar si corresponde aplicar la reducción, sino si son ejercidas de forma clara y fehaciente funciones de dirección. En el caso que aquí nos ocupa es cuestión exenta de controversia que las remuneraciones percibidas en concepto de clave E implican el ejercicio de funciones directivas, pero además percibe otros rendimientos en clave A que son incluso los más elevados dentro de la relación de nóminas que consta que satisface la mercantil. Este hecho aporta indudablemente un componente de responsabilidad alto a dichas funciones (clave A), independientemente de la denominación que conste de las mismas, que unido al desarrollo de labores de dirección asociadas a la clave E (administrador) evidencia que negar la aplicación de dicha reducción iría abiertamente contra el espíritu de la norma y la finalidad del beneficio fiscal objeto de controversia; que no es otro que proteger la continuidad de la actividad económica de las empresas familiares, como es el caso.*

*En consecuencia, es ajustada a Derecho la aplicación del susodicho beneficio fiscal».*

**b) Que la remuneración por el ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad suponga más del 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal del sujeto**

Con respecto a esta segunda condición, la problemática giraría en torno al modo en que se ha de calcular el porcentaje que las remuneraciones percibidas por el ejercicio de funciones de dirección en la entidad representan sobre el total de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal del sujeto. En concreto, se plantea si los rendimientos obtenidos por el socio como consecuencia de los servicios prestados «en» la sociedad o «para» la sociedad deben tenerse siempre en cuenta para el cómputo o si, por el contrario, en algunos casos deben excluirse de él.

A tal fin, el propio precepto especifica que **no se computarán** entre dichos rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal los derivados «de la actividad empresarial a que se refiere el número uno de este apartado», esto es, **los rendimientos de actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de la exención del Impuesto**. Y es que, conforme a dicho apartado Uno del artículo 4.Ocho de la LIP, estarán exentos:

«Los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta. A efectos del cálculo de la principal fuente de renta, no se computarán ni las remuneraciones de las funciones de dirección que se ejerzan en las entidades a que se refiere el número dos de este apartado, ni cualesquiera otras remuneraciones que traigan su causa de la participación en dichas entidades.

También estarán exentos los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges, siempre que se cumplan los requisitos del párrafo anterior».

En esa medida, en aquellos casos en que el socio presta sus servicios profesionales «en» la sociedad, es decir, por cuenta y con subordinación al ente, que será el que disponga de los medios materiales y de producción, si se cumplen las condiciones del párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF, las remuneraciones que obtenga por esas operaciones tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF, por determinarlo así la ley. Sin embargo, y aun tratándose de una actividad económica a efectos del IRPF, no se darían los requisitos para la exención del IP conforme al artículo 4.Ocho.Uno de la LIP, de modo que los rendimientos así obtenidos por el socio sí tendrían que computarse a la hora de determinar la proporción que la remuneración por las funciones de dirección suponga sobre la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal del sujeto.

#### **RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA**

**Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V2286-20), de 6 de julio de 2020**

**Asunto: aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD a una donación de participaciones en una sociedad limitada profesional dedicada a la prestación de servicios propios de los procuradores de los tribunales, cuando ambos socios profesionales prestan servicios «en» la sociedad, que es la que cuenta con los medios materiales y personales necesarios a tales efectos.**

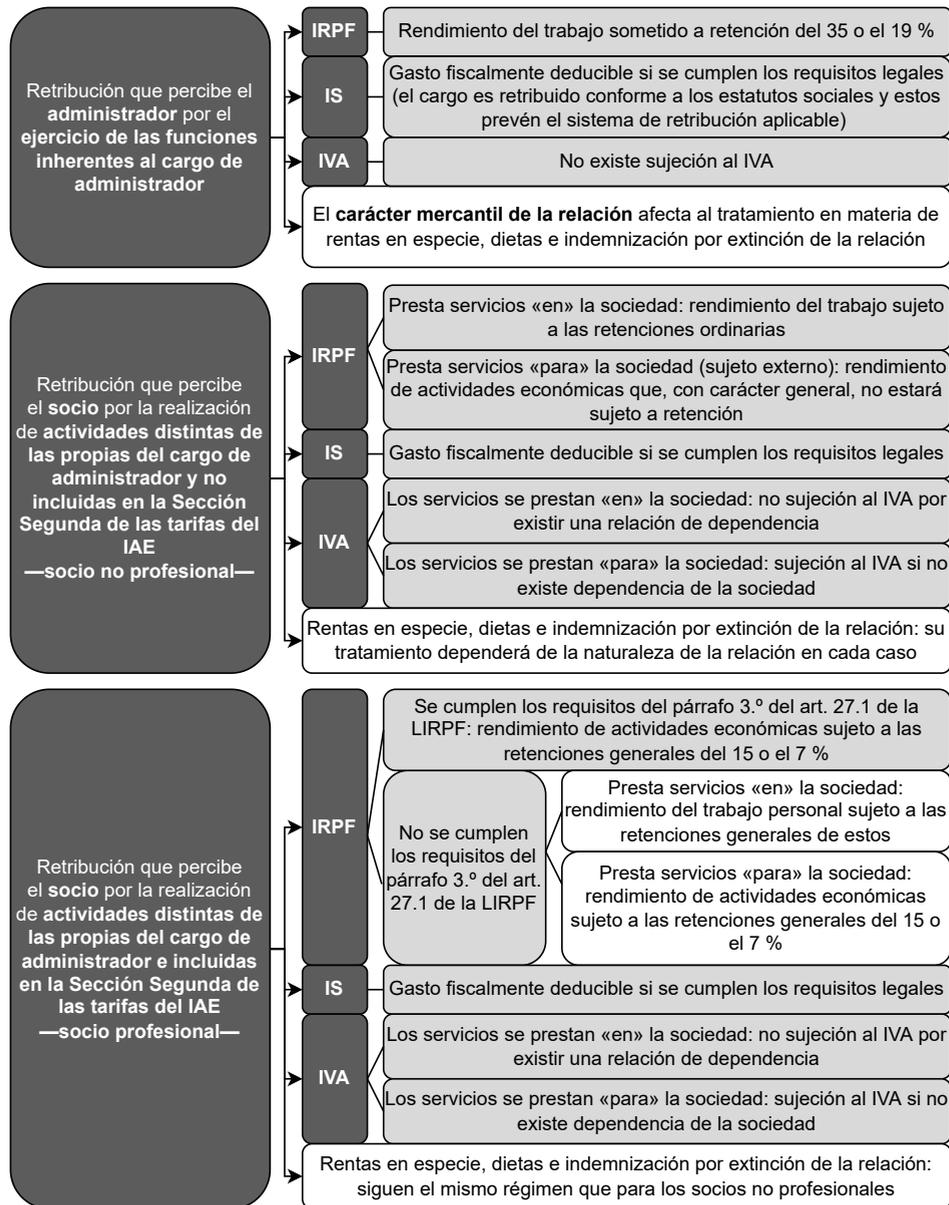
*«En el supuesto planteado en el escrito de consulta, la cuestión principal es determinar si se cumple el requisito previsto en el apartado c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP, necesario para que a las participaciones que van a ser objeto de transmisión lucrativa “intervivos” se les pueda aplicar la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.*

*En concreto, se plantea si para el cálculo del porcentaje que representan las remuneraciones percibidas por los consultantes (donante y donatario) por el ejercicio de funciones de dirección en la entidad, se deben computar en el total de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal, los rendimientos de actividades económicas percibidos por el ejercicio de la actividad de procurador. De acuerdo con lo establecido en el apartado c) del artículo 4.Ocho. Dos de la LIP y en el apartado d) del artículo 5.1 del RD 1704/1999, a efectos de dicho cálculo no se incluirán los rendimientos de la actividad empresarial a que se refiere el apartado Uno del artículo 4.Ocho de la LIP, es decir, los rendimientos de actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de la exención.*

*Por, su parte el apartado Uno del artículo 4.Ocho de la LIP establece que para que los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional estén exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio, la actividad se debe ejercer —de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo—, constituyendo su principal fuente de renta. En este caso, la actividad de procurador se presta a los clientes por cuenta o a través de la sociedad, que es la que dispone de los medios personales y materiales para ello, por lo que las retribuciones percibidas por los consultantes por la prestación de este servicio profesional a la entidad, a pesar de ser calificadas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividades económicas, no cumplen los requisitos mencionados en la LIP, es decir corresponder a una actividad que se ejerce de forma habitual, personal y directa por las personas físicas, sujetos del Impuesto sobre el Patrimonio. Por lo tanto, no procede realizar el cómputo separado, no cumpliéndose del requisito previsto en el apartado c) del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP al suponer los rendimientos procedentes del ejercicio de funciones directivas en la entidad menos del 10 por ciento del total de retribuciones percibidas por los consultantes».*

En el supuesto particular de que el sujeto pasivo sea titular de participaciones en varias entidades, el cómputo del porcentaje referido se efectuará de forma separada para cada una de dichas entidades (artículo 5.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre). Para la determinación del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad con respecto a la totalidad de los rendimientos del trabajo y por actividades económicas del sujeto pasivo, no se incluirán los rendimientos derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.

**ESQUEMA GENERAL SOBRE LA FISCALIDAD DE LAS RETRIBUCIONES DEL SOCIO O ADMINISTRADOR DE LA SOCIEDAD DE CAPITAL NO COTIZADA**  
**—pueden concurrir las distintas situaciones de forma aislada o simultánea—**



## **8.**

# **ASPECTOS CONTABLES DE LA RETRIBUCIÓN DE SOCIOS Y ADMINISTRADORES**

Todo apunte contable tiene una doble vertiente. No hablamos aquí del debe y el haber, ya que toda operación entre sociedad y cualquier otra persona —física o jurídica, vinculada o no— tiene impacto en la contabilidad de la propia sociedad y de la otra persona.

Esto supone que deba analizarse el estudio de la retribución de los socios y administradores desde esa doble vertiente: por un lado, la del pago que efectúa la sociedad al socio o administrador y, por otro lado, y en caso de tener que llevar contabilidad, la que realizará el socio o administrador.

A estos efectos, en las situaciones en que los administradores y socios a los que une una relación laboral —ordinaria o especial— con la sociedad, solo cabrá el estudio de una de las vertientes: la de la sociedad, por ser esta la única que tendría un efecto sobre su contabilidad en el pago efectuado por las retribuciones abonadas a estos.

Así, podemos distinguir los siguientes puntos a tratar:

- Retribución de los socios que prestan servicios «en» la sociedad.
- Retribución de los socios que prestan servicios «para» la sociedad.
- Retribución de los administradores por su condición de tales.
- Retribución de los socios profesionales que prestan servicios «en» o «para» la sociedad.

Además, debemos tener en cuenta que la retribución de estos socios y administradores no comprende de manera exclusiva la retribución de los servicios prestados, sino también aquellas partidas que puedan considerarse como rentas en especie, dietas y asignaciones para gastos de viaje, el pago de la cuota de autónomos, puesta a disposición de medios para el desempeño de sus funciones, etcétera.

## 8.1. Retribución por la prestación de servicios «en» la sociedad por parte del socio

### Contabilidad de la retribución por la prestación de servicios «en» la sociedad por parte del socio

La contabilidad de la retribución de los socios que prestan servicios «en» la sociedad es idéntica a la de cualquier otro trabajador ordinario. Así, el apunte básico de una nómina es el que sigue:

Cuenta y Concepto	Debe	Haber
(640) Sueldos y salarios	Valor de sueldos y salarios (dinerarios)	
(642) Seguridad social a cargo de la empresa	Valor que corresponde por la SS a cargo de la empresa	
(476) Organismos de la Seguridad Social, acreedores		Por la cuota correspondiente a la empresa (642)
(4751) HP acreedora por retenciones practicadas		Por las retenciones practicadas al socio en la nómina
(465) Remuneraciones pendientes de pago		Importe líquido a percibir por el socio

Como vemos, no existe variación alguna con respecto a cualquier otro trabajador, ya que el hecho de estar encasillados ambos en el Régimen General de la Seguridad Social impide una diferente calificación contable.

Así, en el caso de que el socio obtenga rendimientos en especie, el asiento pasará a ser:

Cuenta y Concepto	Debe	Haber
(640) Sueldos y salarios	Valor de sueldos y salarios (dinerarios)	
(642) Seguridad social a cargo de la empresa	Valor que corresponde por la SS a cargo de la empresa	
(6401 o 649 si corresponde) Retribuciones en especie	Valor correspondiente a la retribución en especie	
(476) Organismos de la Seguridad Social, acreedores		Por la cuota correspondiente a la empresa (642)

(4751) HP acreedora por retenciones practicadas		Por las retenciones practicadas al socio en la nómina
(755) Ingresos por servicios al personal (En caso de estar dotada la cuenta 649)		Por el valor correspondiente a la retribución en especie (649)
(465) Remuneraciones pendientes de pago		Importe líquido a percibir por el socio

Por último, en caso de obtener dietas y asignaciones para gastos de viaje, el asiento que se realizará será exactamente el mismo que el primero, para la contabilización general de la nómina del socio, con la salvedad de que en la cuenta (640) se incluirán todos los gastos ocasionados que tengan la consideración de dietas, independientemente de su consideración como renta exenta en el IRPF.

En caso de que las dietas sean abonadas directamente por la empresa, pagando el trabajador con la tarjeta de empresa, cheque restaurante o cualquier otro método de pago, se contabilizarán directamente en la cuenta que corresponda: (627) en caso de tratarse de relaciones con clientes o (629) para el común de los casos.

## **8.2. Retribución por la prestación de servicios «para» la sociedad por parte del socio**

### **Contabilidad de la retribución de los socios que prestan servicios «para» la sociedad**

La contabilidad de la retribución de los socios que prestan servicios «para» la sociedad es idéntica a la de cualquier otra prestación de servicios contratada por la sociedad respecto a un tercero.

Esta prestación de servicios puede tener dos clasificaciones: profesional o no. Esto determinará su inclusión en una u otra cuenta de gasto, además de recoger la cuantía correspondiente a la retención que deban repercutir los que actúen como profesionales, pero no tendrá mayores implicaciones respecto al apunte contable a realizar.

Además, debe tenerse en cuenta que en la factura pueden recogerse diferentes conceptos como rentas en especie o dietas que determinarán que deba estarse a cada factura para su correcta contabilización. Nosotros vamos a proceder a una simplificación de los asientos contables que, con carácter general, pueden darse:

Cuenta y Concepto	Debe	Haber
(623 o 629) Según se trate de servicios de carácter profesional o no	Valor de los honorarios facturados (dinerarios)	
(472) HP por IVA soportado		El IVA que corresponda respecto de la base imponible de la factura emitida
(4751) HP acreedora por retenciones practicadas (Según corresponda factura con o sin retención)		Por las retenciones practicadas al socio en la nómina
(41X) Acreedores por prestaciones de servicios		Importe líquido a percibir por el socio que factura

**A TENER EN CUENTA.** Existe cierta discusión sobre si deben considerarse las prestaciones de servicios de socios a la sociedad dentro del subgrupo 62 del cuadro de cuentas del PGC. A nuestro entender, independientemente de que la repercusión fiscal sea nula, es la manera correcta de contabilizarlo, ya que están actuando como un ajeno a la misma —no reuniendo notas de dependencia— y, por tanto, la contabilización en el subgrupo 64 no sería correcta. Este subgrupo recoge los gastos de personal a los que une relación laboral con la sociedad —trabajadores ordinarios y personal de alta dirección—.

Como vemos, no existe variación alguna con respecto a cualquier otro profesional, ya que el hecho de prestar ambos servicios con carácter de independencia respecto de la sociedad no puede determinar un tratamiento contable diferente.

Así, en el caso de que el socio obtenga rendimientos en especie, estos deberán incluirse en el total de la retribución del socio, IVA incluido, no generando derecho a la deducción del mismo en sede del socio, es decir, el socio no podrá tomar el IVA soportado como IVA soportado deducible en el modelo 303 del trimestre en que se devengue el gasto. Lo mismo ocurre con respecto a las dietas y asignaciones para gastos de viaje que abone el socio y de las que pretenda ser resarcido con posterioridad.

No obstante, en el caso de que existan rentas en especie o dietas que sean abonadas directamente por la sociedad o esta disponga los medios necesarios para poder llevar a cabo los desplazamientos, habrá que tener en cuenta que, en tanto estos no se repercutan de manera directa a través de factura, se tratarán como liberalidad a efectos contables y fiscales, es decir, se anotarán los correspondientes gastos (6401 o 649), pero estos no tendrán nunca el carácter de deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

## **8.3. Retribución por la condición de administrador (sin perjuicio de la condición o no de socio)**

### **¿Cómo se contabiliza la retribución de un administrador por el ejercicio de sus funciones como tal?**

El presente tema trata de dilucidar cuales son los apuntes contables a realizar cuando el administrador de una sociedad, que, por el ejercicio exclusivo de sus funciones como tal, obtiene rendimientos por una única vía, la nómina que le paga la sociedad, pero dispone de tres regímenes de cotización diferentes. Esto suele generar muchas dudas sobre su contabilidad, pero nada más lejos de la realidad. Solo hay una manera de contabilizar este tipo de retribuciones: a través de la cuenta (640).

Así, el asiento genérico será:

<b>Cuenta y Concepto</b>	<b>Debe</b>	<b>Haber</b>
(640) Sueldos y salarios	Valor de sueldos y salarios (dinerarios)	
(642) Seguridad social a cargo de la empresa (En caso de cotizar en régimen general o asimilado)	Valor que corresponde por la SS a cargo de la empresa	
(476) Organismos de la Seguridad Social, acreedores		Por la cuota correspondiente a la empresa (642)
(4751) HP acreedora por retenciones practicadas (Obligatorio 35 por ciento de retención)		Por las retenciones practicadas al administrador en la nómina
(465) Remuneraciones pendientes de pago		Importe líquido a percibir por el administrador

Como vemos, no existe variación alguna con respecto a cualquier otro trabajador, ya que el hecho de estar encasillados ambos en el Régimen General de la Seguridad Social, o al asimilado, impide una diferente calificación contable.

Ahora bien, hay que tener en cuenta que, en caso de no tener relación laboral alguna con la sociedad, las cuentas correspondientes a la cotización a la Seguridad Social desaparecerían, ya que no se encuadraría dentro ni del régimen general ni del asimilado de la Seguridad Social, quedando el asiento como sigue:

Cuenta y Concepto	Debe	Haber
(640) Sueldos y salarios	Valor de sueldos y salarios (dinerarios)	
(4751) HP acreedora por retenciones practicadas (Obligatorio 35 por ciento de retención)		Por las retenciones practicadas al administrador en la nómina.
(465) Remuneraciones pendientes de pago		Importe líquido a percibir por el administrador

Por último, en el caso anterior, si la sociedad decidiese abonar la cuota de autónomos que le correspondería pagar al administrador, el asiento sería el siguiente:

Cuenta y Concepto	Debe	Haber
(640) Sueldos y salarios	Valor de sueldos y salarios (dinerarios)	
(642) Seguridad social a cargo de la empresa	Valor que corresponde por la SS a cargo de la empresa	
(6401) Retribuciones en especie	Valor correspondiente a la retribución en especie	
(4751) HP acreedora por retenciones practicadas (Obligatorio 35 por ciento de retención)		Por las retenciones practicadas al administrador en la nómina (Salario + ingreso a cuenta de la renta en especie)
(465) Remuneraciones pendientes de pago		Importe líquido a percibir por el administrador
(465X) Remuneración en especie pendientes de pago		Importe líquido a percibir por el administrador por el pago de la cuota de autónomos

Por último, en caso de obtener dietas y asignaciones para gastos de viaje, el asiento que se realizará será exactamente el mismo que el primero, para la contabilización general de la nómina del administrador, con la salvedad de que en la cuenta (640) se incluirán todos los gastos ocasionados que tengan la consideración de dietas, independientemente de su consideración como renta exenta en el IRPF.

En caso de que las dietas sean abonadas directamente por la empresa, pagando el trabajador con la tarjeta de empresa, cheque restaurante o cualquier otro método de pago, se contabilizarán directamente en la cuenta que corresponda: (627) en caso de tratarse de relaciones con clientes o (629) para el común de los casos.

## 8.4. Retribución por la prestación de servicios «en» y «para» la sociedad por parte del socio profesional (con y sin IVA)

### La contabilidad de los socios profesionales

La dificultad que entraña la contabilidad de los socios de sociedades profesionales es la concreción de a qué corresponden las partidas que se abonan desde la sociedad al socio, es decir, el determinar si se corresponde con una prestación de servicios de manera externa o si el socio, insertado como engranaje dentro del funcionamiento de la sociedad, percibe sus retribuciones a través de una nómina; independientemente de su calificación en el IRPF.

Esto determina dos posibilidades, que serán tres según avancemos:

#### || 1. Socio profesional que presta servicios en la sociedad

Como decimos, este tipo de socios obtienen sus retribuciones a través de nómina, estableciéndose una relación de carácter laboral entre socio y sociedad. Así, la contabilización de su retribución será como la de cualquier otro trabajador:

Cuenta y Concepto	Debe	Haber
(640) Sueldos y salarios	Valor de sueldos y salarios (dinerarios)	
(642) Seguridad social a cargo de la empresa	Valor que corresponde por la SS a cargo de la empresa	
(476) Organismos de la Seguridad Social, acreedores		Por la cuota correspondiente a la empresa (642)
(4751) HP acreedora por retenciones practicadas		Por las retenciones practicadas al socio en la nómina
(465) Remuneraciones pendientes de pago		Importe líquido a percibir por el socio

Los rendimientos en especie que pueda obtener, de nuevo, como si de cualquier otro trabajador se tratase, se contabilizarán así:

Cuenta y Concepto	Debe	Haber
(640) Sueldos y salarios	Valor de sueldos y salarios (dinerarios)	
(642) Seguridad social a cargo de la empresa	Valor que corresponde por la SS a cargo de la empresa	
(6401 o 649 si corresponde) Retribuciones en especie	Valor correspondiente a la retribución en especie	
(476) Organismos de la Seguridad Social, acreedores		Por la cuota correspondiente a la empresa (642)
(4751) HP acreedora por retenciones practicadas		Por las retenciones practicadas al socio en la nómina
(755) Ingresos por servicios al personal (En caso de estar dotada la cuenta 649)		Por el valor correspondiente a la retribución en especie (649)
(465) Remuneraciones pendientes de pago		Importe líquido a percibir por el socio

## || 2. Socio profesional que presta servicios para la sociedad. Sin IVA

Distinguimos aquí aquellos socios que prestan servicios para la sociedad con y sin IVA, porque esto implica calificarlos como ajenos o no a la actividad empresarial. Como comentábamos en la introducción, es una cuestión de correcta apreciación de la naturaleza de la relación que une a socio y sociedad, y no tanto de una compleja mecánica contable.

En consecuencia, queda el asiento para este tipo de socios como sigue:

Cuenta y Concepto	Debe	Haber
(623 o 629) Según se trate de servicios de carácter profesional o no	Valor de los honorarios facturados (dinerarios)	
(4751) HP acreedora por retenciones practicadas (Según corresponda factura con o sin retención)		Por las retenciones practicadas al socio en la nómina
(41X) Acreedores por prestaciones de servicios		Importe líquido a percibir por el socio que factura

**A TENER EN CUENTA.** Existe cierta discusión sobre si deben considerarse las prestaciones de servicios de socios a la sociedad dentro del subgrupo 62 del cuadro de cuentas del PGC. A nuestro entender, independientemente de que la repercusión fiscal sea nula, es la manera correcta de contabilizarlo, ya que están actuando como un ajeno a la misma —no reuniendo notas de dependencia— y, por tanto, la contabilización en el subgrupo 64 no sería correcta. Este subgrupo recoge los gastos de personal a los que une relación laboral con la sociedad —trabajadores ordinarios y personal de alta dirección—.

### || 3. Socio profesional que presta servicios para la sociedad. Con IVA

Así, cuando, cumpliéndose las notas correspondientes de no dependencia, se determine que la factura que emite el socio debe llevar IVA, el asiento será el anterior con la siguiente particularidad:

Cuenta y Concepto	Debe	Haber
(623 o 629) Según se trate de servicios de carácter profesional o no	Valor de los honorarios facturados (dinerarios)	
(472) HP por IVA soportado		El IVA que corresponda respecto de la base imponible de la factura emitida
(4751) HP acreedora por retenciones practicadas (Según corresponda factura con o sin retención)		Por las retenciones practicadas al socio en la nómina
(41X) Acreedores por prestaciones de servicios		Importe líquido a percibir por el socio que factura





# CÓDIGOS COMENTADOS



LA  
EDITORIAL  
JURÍDICA  
DE  
REFERENCIA  
PARA LOS  
PROFESIONALES  
DEL  
DERECHO  
DESDE  
**1981**

DESCUBRA MÁS OBRAS EN:

[www.colex.es](http://www.colex.es)

Editorial Colex SL    Tel.: 911 094 100    [info@colex.es](mailto:info@colex.es)



# FISCALIDAD DE LOS SOCIOS Y ADMINISTRADORES

## PASO A PASO

El mundo de las retribuciones percibidas por socios y administradores se muestra especialmente complejo y lleno de aristas. La presente guía pretende arrojar luz sobre esta difícil cuestión a través del análisis de cada una de las fuentes de renta que pueden obtener estos socios y administradores.

Esto va a realizarse a través de un estudio de la normativa mercantil, laboral y tributaria que afecta a dichas retribuciones. Así, en un primer lugar, se analizará la figura del propio socio o administrador, sus funciones y compatibilidades; en segundo lugar, se estudiará el encuadramiento de los diferentes tipos de socios y administradores en la normativa laboral y sus regímenes de cotización; por último, se analizarán las cuestiones relativas al IRPF, IS e IVA que afectan a las retribuciones de socios y administradores por el desarrollo de cada una de sus funciones.

Para dotar a la guía de un eminente contenido práctico se lleva a cabo la resolución de cuestiones de interés, presentación de esquemas explicativos, un análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa que ha ido asentándose sobre la materia.



ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ

Nacido en Barcelona el 2 de abril de 1957. Es Diplomado en Ciencias Empresariales, Licenciado en Administración y Dirección de Empresas y Doctor en Derecho por la Universidad de Navarra. Miembro de la Real Academia Europea de Doctores. Expresidente de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Profesor de la UPF y Director Académico del Máster de Fiscalidad de la UPF Barcelona School of Management. Autor de diversos libros y publicaciones, entre otros, *"IVA, subvenciones y regla de prorrata"* y *"Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios"*. Colaborador en diversos medios de comunicación y blogs.



[www.colex.es](http://www.colex.es)



PVP 20,00 €

ISBN: 978-84-1359-528-3



9 788413 595283