

APLICACIÓN PRACTICA DE LA FISCALIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS DE LAS RETRIBUCIONES POR LA REALIZACIÓN DE FUNCIONES PROPIAS DEL CARGO DE ADMINISTRADOR Y GERENCIALES, ASÍ COMO POR LAS LABORES, TRABAJOS O FUNCIONES ORDINARIAS Y POR SU CONDICION DE SOCIO (1ª PARTE).



En este artículo vamos a analizar la tributación de la retribución de los administradores de entidades mercantiles, los cuales a su vez suelen ser también socios, y generalmente, y en el ámbito de las PYMES, socios mayoritarios. Tributación que se produce en sede del propio administrador, tanto persona física como persona jurídica en su caso, y con consecuencias también tributarias en la entidad que satisface tales retribuciones.

Por tanto, nos centraremos en los efectos tributarios en el IRPF de las retribuciones que perciben los administradores y socios personas físicas, en la deducibilidad de tales retribuciones en el IS y en los efectos que en su caso puedan tener las mismas el IVA.

Autor:

Antonio Martínez Alfonso

Doctor en Economía
Técnico de Hacienda

El artículo 17. Rendimientos íntegros del trabajo, de la LIRPF dispone:

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*

(.....)

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

- a. Las siguientes prestaciones:*

(.....)

- 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.*

A efectos del IRPF, la calificación de las rentas obtenidas por el administrador y socio en su caso, lo es en función de la condición en que actúe. Así, nos podemos encontrar básicamente con las siguientes situaciones, las cuales pueden darse de forma única o simultáneamente todas o varias de ellas.

1. Retribuciones por las funciones propias del cargo de Administrador/Administrador con funciones de dirección o gerencia. La relación jurídica que le vincula con la sociedad es única y tiene naturaleza mercantil (Doctrina del vínculo único, ver STS de 13/11/2008, Caso “Mahou” y STS, Sala Primera, de lo Civil, de 26/02/2018, y consultas de la DGT V2394-12, V1375-12, V0200-13, entre otras).

En este caso la persona física obtiene rendimientos del trabajo personal por aplicación del art.17.2.e) de la LIRPF, y ello independientemente de que pueda obtener otros rendimientos del trabajo por su condición de trabajador ordinario en la empresa siendo de aplicación el art.17.1 de la LIRPF, u otros rendimientos profesionales o empresariales.

Las consecuencias de actuar en su condición de administrador como tal, son fundamentalmente las siguientes:

- i. La retención a aplicar es del 35%. No obstante, cuando los rendimientos procedan de entidades con un INCN inferior a 100 000 euros, el porcentaje de retención será del 19%.*

Si además de las funciones propias del cargo de administrador y gerenciales realiza labores ordinarias (lo que supone una relación laboral), ambas rentas ya hemos

señalado que se calificarán como rendimientos del trabajo, resultando de aplicación el artículo 17.2.e) de la LIRPF por los servicios de dirección y gerencia, y el artículo 17.1 por los servicios laborales de carácter ordinario, por lo que para estos últimos se aplicará el régimen general de retenciones previsto en el Art 101 LIRPF y art 86 del RIRPF.

ii. No pueden aplicar el régimen de rentas exentas del artículo 42.3 de la LIRPF (son determinados rendimientos del trabajo obtenidos en especie que en el referido artículo se declaran exentos si se perciben por los empleados de la empresa).

Así, si las cuotas del RETA que tiene que pagar el administrador son satisfechas por la sociedad, las mismas tendrán la consideración de retribución del trabajo en especie, lo que conlleva la obligación de efectuar un ingreso a cuenta, ingreso que se añadirá al valor de la renta en especie, salvo que su importe sea repercutido al perceptor de la renta. No obstante, si el pago se realiza mediante entrega de su importe dinerario al administrador, su calificación sería la de retribución dineraria, por lo que en este caso se practicaría la correspondiente retención sobre la misma.

Por tanto, las cotizaciones al RETA 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.

iii. No pueden aplicar el régimen de dietas exentas del artículo 9 del reglamento del IRPF. No obstante, sí que se admite que la sociedad incurra en un gasto por

cuenta de un tercero para hacer frente a las cantidades de estancia y locomoción que resulten necesarias por el ejercicio de su cargo. Ver en este sentido las consultas V2467-15 y V1138-18.

Tampoco pueden aplicar el régimen de indemnizaciones exentas del artículo 7.e) de la LIRPF por cese de los administradores, ni la reducción en los rendimientos del trabajo personal por Trabajador activo discapacitado, bajo el supuesto de que tenga esta condición.

iv. La retribución por el ejercicio de sus funciones, realizadas entre una entidad y sus consejeros o administradores, no se consideran como operaciones vinculadas, según el art. 18 2 b) de la LIS.

Además, en caso de que la sociedad no satisfaga al administrador ninguna cantidad por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, al ser dicho cargo gratuito, el administrador no deberá imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del IRPF, ya que no se considera de aplicación el régimen de operaciones vinculadas. Ver en este sentido entre otras las consultas vinculantes V0279-2015, V0298-2015, V0300-2015, V0295-2015, V0276-2015, V0277-2015,.....V2998-2018, etc.

v. En relación con la exención del art 7 p) LIRPF por trabajos realizados en el extranjero, a pesar de que tanto la DGT en múltiples consultas (entre otras V1567-11, V1928-15, V3179-15), así como los tribunales habían negado su aplicación, el TS mediante Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de 20/06/2022, admite que puede aplicarse por administradores y miembros de los Consejos de Administración, y en este sentido fija como criterio “En respuesta a la cuestión con interés casacional declaramos que, en las circunstancias concurrentes en la presente ocasión, la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF sí puede aplicarse a los rendimientos percibidos

por los administradores y miembros de los Consejos de Administración.”

vi. También existen particularidades que con carácter general suponen la imposibilidad de aplicar las ventajas fiscales que la norma permite a los asalariados, en materia de aportaciones a planes de pensiones, contratación de primas de contratos de seguro colectivos e individuales por la sociedad, premios de jubilación, etc.

2. Retribuciones por las funciones o tareas laborales ordinarias y propias de un trabajador. Relación laboral.

En este caso las rentas que obtiene ya hemos señalado que se califican como rendimientos del trabajo por aplicación del artículo 17.1 de la LIRPF (se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas).

Así, se calificarán como rendimientos del trabajo personal los obtenidos por:

- La relación laboral de alta dirección, tales como gerentes, directores generales, etc, siempre que no sean administradores, y con independencia de que tengan o no la condición de socios.
- La relación laboral común por trabajos ordinarios, la cual es compatible simultáneamente con la de Administrador y gerencia.

Las consecuencias de actuar en su condición de trabajador común o asalariado, son fundamentalmente las siguientes:

i. La retención a practicar será el % que resulte de aplicar la tarifa general de retenciones previsto en el Art 101 LIR-

PF y art 86 RIRPF. No obstante, si ejercen simultáneamente funciones propias del cargo de administrador y gerenciales (en ocasiones resulta difícil delimitar estas respecto de las labores ordinarias) se aplicará a estas el 35%. No obstante, cuando los rendimientos procedan de entidades con un INCN inferior a 100 000 euros, el porcentaje de retención será del 19%.

ii. Entendemos, aunque no está claro, que No pueden aplicar el régimen de rentas exentas del artículo 42.3 de la LIRPF (son determinados rendimientos del trabajo obtenidos en especie que en el referido artículo se declaran exentos si se perciben por los empleados de la empresa), siempre que no estén cotizando en el régimen general de seguridad, y ello a pesar de que, aunque estén en el RETA la relación por estos servicios se considere laboral.

Así, si las cuotas del RETA que tiene que pagar en su caso el socio-trabajador (no administrador) son satisfechas por la sociedad, las mismas tendrán la consideración de retribución del trabajo en especie, lo que conlleva la obligación de efectuar un ingreso a cuenta, ingreso que se añadirá al valor de la renta en especie, salvo que su importe sea repercutido al receptor de la renta. No obstante, si el pago se realiza mediante entrega de su importe dinerario al mismo, su calificación sería la de retribución dineraria, por lo que en este caso se practicaría la correspondiente retención sobre la misma.

Por tanto, las cotizaciones al RETA 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.

iii. De la lectura de las consultas antes citadas V2467-15 y V1138-18, se deduce que no pueden aplicar el régimen de dietas exentas y de los gastos de kilometraje (0,26€ por Km) del artículo 9 del reglamento del IRPF, si no están en el régimen general de la seguridad social. No obstante, sí que se admite que la sociedad incurra en un gasto por cuenta de un tercero para hacer frente a las cantidades de estancia y locomoción que resulten necesarias por el ejercicio de su cargo.

Tampoco al no estar en el régimen general, salvo que estén en el régimen especial de la seguridad social (por ejemplo el de alta dirección para gerentes no administradores) pueden aplicar el régimen de indemnizaciones exentas del artículo 7.e) de la LIRPF por cese de los mismos, ni la reducción en los rendimientos del trabajo personal por Trabajador activo discapacitado, bajo el supuesto de que tenga esta condición.

iv. La retribución por el ejercicio de sus funciones y trabajos laborales, realizadas entre una entidad y sus socios o administradores (aunque no haya retribución por las funciones propias del cargo, es decir, el cargo sea gratuito), se consideran como operaciones vinculadas, bien porque además se tiene la condición de administrador (gratuito o no), bien porque se tiene la condición de socio con un % de participación en la entidad de al menos el 25%.

v. En relación con la exención del art 7 p) LIRPF por trabajos realizados en el extranjero, nos remitimos al comentario anterior y además al tratarse de una relación laboral, no hay duda de que se pueda aplicar a quien de forma efectiva realiza tales trabajos en el extranjero.

Por tanto, cuando el administrador de la sociedad, además del ejercicio de las funciones propias del cargo (retribuidas o no), presta a la misma, servicios de otra naturaleza (laboral o no), cabe entender

que existe un doble vínculo con la sociedad: en primer lugar, el vínculo mercantil basado en su condición de administrador; y, en segundo lugar, el vínculo jurídico (laboral/arrendamiento de servicios) que corresponda atendiendo a la naturaleza jurídica del contrato suscrito por las partes, y las rentas percibidas por ambos tipos de servicios se calificarán como rendimientos del trabajo, (artículos 17.1 y 17.2.e) de la LIRPF), lo que provocará, por una parte, que el régimen de retenciones aplicable sea distinto para cada tipo de renta, y que por otra no se puedan aplicar determinadas ventajas fiscales a las rentas obtenidas si los socios no están en el régimen general de la seguridad social.

Es interesante conocer la doctrina de la dirección general de tributos para el caso de administradores y/o socios que además prestan servicios laborales comunes y ordinarios en la empresa, la cual viene entre otras en las siguientes consultas: V2399-21, V1417-19.

3. Retribuciones por el ejercicio de una actividad económica como empresario o profesional independiente que factura sus servicios a la empresa.

En este caso nos encontramos con que el socio/administrador, ejerce además una actividad económica por la que ordena por cuenta propia los medios de producción, por lo que los servicios prestados a la sociedad deberán ser valorados a precios de mercado, ya que constituyen operaciones vinculadas (art. 18.2 b) de la LIS). La retribución por los mismos supondrá la obtención de rendimientos de actividades económicas en el IRPF, estando en su caso sujetos a IVA y aplicando cuando así proceda y se trate de servicios profesionales (sección segunda de las tarifas del IAE) y no empresariales la correspondiente retención.

Las relaciones que puedan tener los administradores, que a su vez son empre-

sarios o profesionales autónomos, son totalmente ajenas e independientes de la relación que tengan en la empresa por el propio cargo de administrador.

4. Retribuciones por su condición de socio, fundamentalmente dividendos, primas de asistencia a juntas, participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad, y otras utilidades (se califican todas como rendimientos de capital mobiliario); rentas obtenidas por la cesión de bienes y derechos de cualquier naturaleza a la empresa; retribuciones del trabajo personal como trabajador (relación laboral), sin perjuicio de que a su vez ostente el cargo de administrador retribuido o no; y retribuciones como socio profesional en los términos que señala el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF.

Y por último recordamos, que estas calificaciones, lo son con independencia del régimen de cotización a la Seguridad Social en el que deba encuadrarse la persona física, salvo cuando actúe en su condición de empresario/profesional autónomo en cuyo caso debe cotizar de manera obligatoria en el RETA o en la mutualidad de previsión social obligatoria correspondiente, aunque la calificación de los rendimientos obtenidos pueda ser de rendimientos del trabajo.

Notas al final

¹ Artículo 27. Rendimientos íntegros de actividades económicas.

1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por la parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción. (.....).

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. No está excluido en la norma fiscal como deducible (Art.15 LIS)

El análisis de las retribuciones de los socios profesionales y su conexión con el artículo 18.6 de la LIS ya fue objeto de profundo análisis en esta revista en el año 2022.

Presentamos a continuación un cuadro resumen con las situaciones que habitualmente se suelen dar, y sus efectos en los distintos impuestos:

RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES: SUPUESTOS Y EFECTOS EN LOS DISTINTOS IMPUESTOS				
CASO CONCRETO	CONDICIONES Y FUNCIONES	IRPF	IS	IVA
SOCIOS Y ADMINISTRADORES POR FUNCIONES PROPIAS DEL CARGO Y DE GERENCIA	Por las funciones propias del cargo de administrador y en su caso funciones de dirección y gerencia. Cargo retribuido según estatutos y cumpliendo art. 217 a 219 TRLSC.	Rto. del trabajo. Retención al tipo del 35% o al 19% si el INCN en el año anterior <100.000€. V0625-21, V1727-15, V1984-18, V2394-12	Gasto deducible. NO Op. Vinculada (art. 18.2.b LIS)	No sujeto
	Por las funciones propias del cargo de administrador y en su caso funciones de dirección y gerencia. Cargo gratuito según estatutos	Rto. del trabajo. Retención al tipo del 35% o al 19% si el INCN en el año anterior < 100.000€.	Gasto NO deducible (Art. 15 f LIS). NO Op. Vinculada (art. 18.2.b LIS)	No sujeto
	Consejeros delegados ejecutivos o comisiones ejecutivas (art. 249 TRLSC). Contrato de alta dirección, por la gestión empresarial ejecutiva y consultiva de alta dirección, sin participación o con una participación mínima, por ejemplo 2 o 3%. Cargo retribuido según estatutos y cumpliendo art. 217 a 219 y 249 TRLSC.	Rto. del trabajo. Retención al tipo del 35% o al 19% si el INCN en el año anterior < 100.000€. V1984-18	Gasto deducible. NO Op. Vinculada (art. 18.2.b LIS)	No sujeto
SOCIOS Y EN SU CASO ADMINISTRADORES QUE PRESTAN SERVICIOS LABORALES O PROFESIONALES PARA LA SOCIEDAD	Por las funciones o trabajos ordinarios propios de una relación laboral (dependencia y ajenidad) aun cuando debe encuadrarse en el RETA por tener una P>25%	Rto. del trabajo. Retención a tipo de tarifa (escala).V0625-21, V0387-23, V1417-19, V0441-14, V1613-15, V1040-16, V3788-15, etc.... En SL acta que recoja la prestación de tales servicios. Art. de 220 del TRLSC.	Gasto deducible. Op. Vinculada (ver comparables)	No sujeto
	Por prestación de servicios profesionales (No relación laboral). Por actividades de la Secc. 2ª de las tarifas del IAE (párrafo 3º art. 27 LIRPF). El socio lleva su actividad de forma independiente ya que ordena por cuenta propia los factores de la producción. V1148-15	Rto. AE. Retención al tipo 15% o bien al 7% por inicio de actividad y dos años siguientes.	Gasto deducible. Op. Vinculada (ver comparables)	No sujeto
	Por prestación de servicios profesionales (No relación laboral). Por actividades de la Secc. 2ª de las tarifas del IAE (párrafo 3º art. 27 LIRPF). El socio NO lleva su actividad de forma independiente, es decir, existe dependencia y ajenidad en su actuación en la compañía en su prestación de servicios. V1148-15	Rto. AE. Retención al tipo 15% o bien al 7% por inicio de actividad y dos años siguientes.	Gasto deducible. Op. Vinculada (ver comparables)	No sujeto. El socio NO debe estar dado de alta en el censo de empresarios tanto en lo que respecta al IVA como al IRPF. En la factura que en su caso emita por los servicios prestados, debe constar la leyenda “ Operación no sujeta al IVA”.
PRECISIÓN: LAS SITUACIONES Y RETRIBUCIONES ANTERIORES PUEDEN DARSE DE FORMA ÚNICA O BIEN EL SOCIO/ADMINISTRADOR PUEDE SIMULTANEAMENTE PERCIBIR VARIOS TIPOS DE RETRIBUCIONES EN ATENCIÓN A LAS DIFERENTES FUNCIONES, POR LO QUE EN ESTE CASO SE APLICARÁ A CADA TIPO DE RETRIBUCIÓN LOS EFECTOS QUE PROCEDA.				