

# Calificación como rendimientos de actividades económicas de los rendimientos obtenidos por socios de sociedades profesionales

La Ley 26/2014 da nueva redacción al **artículo 27 de la Ley del IRPF**, para modificar, entre otras cuestiones, la delimitación del concepto de actividad económica en relación con los rendimientos obtenidos por socios de sociedades.

Los socios / administradores de una sociedad pueden percibir retribuciones de la misma en **cuatro situaciones diferentes** por la prestación de sus servicios, situaciones que se pueden **dar de forma aislada o simultánea dos o más de ellas**.

En todas estas situaciones, en caso de **vinculación** (por ser administrador o socio en el porcentaje del 25% o superior) será de aplicación el **artículo 18 de la Ley del IS y las retribuciones en cada una de las situaciones deberán realizarse a valor de mercado**.

Se analizan brevemente cada una de estas situaciones y, en mayor profundidad, aquella situación a la que afecta la modificación del artículo 27.1 de la Ley del IRPF.

**1ª situación:** El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por el ejercicio de las funciones **inherentes al cargo de administrador**.

- **IS:** Gasto fiscalmente deducible si dicha retribución se contempla en los Estatutos Sociales y hasta el importe de la cuantía fijada en dichos Estatutos, o en su defecto por la Junta General. Si el cargo de administrador es gratuito o la retribución supera la cuantía fijada estatutariamente o por la Junta General, el gasto **no será** fiscalmente deducible en su totalidad o en la cuantía en que supere el importe de la retribución fijada en virtud del **artículo 15. e) de la Ley del IS**.
- **IRPF:** Rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo del 37% / 20% para el año 2015 y al tipo del 35% / 19% para los años 2016 y siguientes.

**2ª situación:** El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por el ejercicio de funciones de **gerencia o alta dirección** derivadas de un contrato de carácter laboral.

- **IS:** Gasto fiscalmente deducible a tenor del artículo 15. e), último párrafo, de la Ley del IS.
- **IRPF:** Rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general.

**3ª situación:** El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por la realización de **actividades no incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE**.

- **IS:** Gasto fiscalmente deducible.
- **IRPF:**

- Con **carácter general**, rendimiento del trabajo personal si **concurren** las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad y sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general.
- Rendimiento de la actividad económica si **no concurren** las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad y sometido a retención al tipo del 19% / 15% / 9% para el año 2015 y del 18% / 15% / 9% para los años 2016 y siguientes.

**4ª situación:** El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por la realización de **actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE**. A esta última situación es a la que se refiere el nuevo párrafo tercero incluido en el artículo 27.1 de la Ley del IRPF por la Ley 26/2014.

- **IS:** Gasto fiscalmente deducible.
- **IRPF:** Rendimiento de la actividad económica si concurren los requisitos del artículo 27.1, tercer párrafo, de la Ley del IRPF sometido a retención del 19% / 15% / 9% para el año 2015 y del 18% / 15% / 9% para los años 2016 y siguientes.

**El artículo 27.1 de la Ley del IRPF, en su párrafo tercero, califica imperativamente como rendimientos **procedentes actividades económicas** aquellos en los que concurren literalmente todas y cada una de las circunstancias siguientes:**

1. Que provengan de una entidad de la que sea **socio** el perceptor de los mismos con independencia de que sea administrador o no.
2. Que deriven de la realización de **actividades profesionales**, que son las recogidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, por parte del socio perceptor a la sociedad, independientemente del tipo de actividad que desarrolle la sociedad.
3. Que el socio perceptor esté incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (**RETA**), o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial **(1)**.

**(1)** *“1. Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos 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 mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquélla. 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 concurren algunas de las siguientes circunstancias:*

*1º 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.*

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

*3º 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.”*

El **antecedente** de la modificación de este artículo 27.1 de la Ley del IRPF es la Nota 1/12 de la Subdirección General de Técnica Tributaria del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT de fecha **22/3/2012**, que se encuentra colgada en la página Web de la AEAT.

**Criterios provisionales de interpretación del artículo 27.1 de la Ley del IRPF, tercer párrafo, emitidos por la Subdirección General de Información y Asistencia del Departamento de Gestión de la AEAT en tanto no se pronuncie sobre esta cuestión la DGT:**

En cuanto a la **tributación en el IRPF**, se establecen los siguientes criterios:

Como consecuencia de la modificación del artículo 27.1 de la Ley del IRPF, tercer párrafo, a partir de ahora, los rendimientos obtenidos por los socios como consecuencia de los servicios profesionales que presten a sus sociedades generarán rendimientos de actividades profesionales cuando estos socios estén incluidos por dichos servicios en el RETA.

**Además**, debe tenerse en cuenta que:

1. Para que resulte de aplicación lo anterior es necesario que **tanto la actividad de la sociedad como la del socio tengan carácter profesional.**

A estos efectos la actividad de la sociedad tendrá carácter profesional cuando ejerza una actividad clasificada en la Sección 2ª de las Tarifas del IAE, **independientemente** de que por aplicación de la Regla 3ª.3 de las citadas Tarifas la sociedad esté matriculada y tribute por la actividad correlativa o análoga de la sección 1ª.

En este sentido la Regla 3ª.3 de las Tarifas del IAE establece que:

*“3. Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2ª 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 2ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.ª de aquéllas”.*

2. Si el socio percibe rendimientos tanto por estos servicios profesionales como por su condición de administrador, solo los primeros se calificarán como de

actividades profesionales. **Los rendimientos por su condición de administrador se siguen considerando rendimientos del trabajo personal en virtud de lo establecido en el artículo 17.2.e) de la Ley del IRPF.**

En cuanto a la **tributación en el IVA**, se establecen los siguientes criterios:

**El hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en el IRPF en base a su inclusión en el RETA no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del IVA**, aunque se trata de un indicio a tener en cuenta dados los requisitos que la Seguridad Social exige para la inclusión en este régimen especial; en todo caso habrá que analizar las circunstancias que concurren en cada supuesto.

1. Si el socio lleva a cabo la **ordenación por cuenta propia de factores de producción** para el desarrollo de su actividad profesional, las prestaciones de servicios efectuadas por el mismo a la sociedad estarán **sujetas al IVA**.  
La calificación como empresario o profesional a efectos, tanto del IRPF como del IVA, supondrá que deberá estar dado de **alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores** mediante la presentación de la correspondiente declaración censal.  
Por otra parte, **como sujeto pasivo del IVA estará obligado a emitir factura** por los servicios prestados a la sociedad, o en su caso, a los clientes de la misma y presentar las autoliquidaciones por dicho impuesto (artículo 164 de la Ley del IVA).
2. Si la relación socio-sociedad debe calificarse como laboral por concurrir las notas de **dependencia y ajenidad**, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarán **no sujetos al IVA** en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.5º de la Ley del IVA.

**Dado que, a efectos del IRPF, calificará sus rendimientos como de actividad económica, deberá darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores** cumplimentando las siguientes casillas del modelo 036:

- APARTADO 4. DECLARACIÓN DE ACTIVIDADES Y LOCALES (casillas 400, 402, 403 y 404) y las correspondientes al apartado 4B) Lugar de realización de la actividad.
- APARTADO 6. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO ( casilla 501, Realiza exclusivamente operaciones no sujetas o exentas que no obligan a presentar autoliquidación periódica)
- APARTADO 7. A) IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (Casillas 608 o 609, según sea estimación directa normal o simplificada)

**El contribuyente no tendrá obligación de expedir factura** de sus operaciones ya que no se considera sujeto pasivo del IVA.