



## Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España

**Nueva consulta vinculante de la DGT sobre Retribución de Administradores.**  
**Cuestiones planteadas:**

Si las retribuciones percibidas por la persona física por su trabajo en la sociedad serían gasto fiscalmente deducible para la sociedad limitada.

Si dichas retribuciones deberán ser declaradas por el consultante en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimientos dinerarios del trabajo personal.

Cuál sería el tipo de retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que deberá aplicarse a sus remuneraciones o retribuciones.

Si las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Sociedad tendrán la consideración de rendimientos en especie del trabajo personal del socio persona física, y en su caso, si deberían incluirse en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**NÚM.-CONSULTA** V2434-15

**ÓRGANO** SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

**FECHA-SALIDA** 30/07/2015

**NORMATIVA** LIS, Ley 27/2014 arts: 10.3, 11 y 18.

### **DESCRIPCIÓN-HECHOS**

La persona física consultante desea constituir una sociedad limitada unipersonal, que va a dedicarse al desarrollo de la actividad económica de asesoría fiscal, contable y de prevención de riesgos laborales, de la que va a ser el único partícipe, teniendo por tanto el 100% del capital social de la sociedad limitada unipersonal que desea fundar.

La persona física actuará como administrador único de la sociedad, cargo por el que no percibirá retribución alguna, toda vez que el mismo, estatutariamente se declarará ejercitado de forma gratuita.

La sociedad que plantea fundar no tendrá trabajador contratado alguno, con lo que todo el trabajo que se realice en la actividad de la sociedad, será desarrollado únicamente por el propio socio. Por la prestación de este trabajo, percibirá unas remuneraciones o retribuciones cuya valoración se hará a valor normal de mercado.

En relación al alta en la Seguridad Social, estará incluido en el Régimen especial de Trabajadores Autónomos por lo que no tendrá que firmar contrato alguno de trabajo con la sociedad.



Las remuneraciones o retribuciones que perciba por la prestación de su trabajo en la sociedad se documentarán en las pertinentes nóminas, que serán debidamente contabilizadas y archivadas. Los medios para desarrollar el trabajo en la actividad de Asesoría Fiscal serán proporcionados por la propia sociedad, siendo esta titular de los mismos.

**1º) Si las retribuciones percibidas por la persona física por su trabajo en la sociedad serían gasto fiscalmente deducible para la sociedad limitada.**

**2º) Si dichas retribuciones deberán ser declaradas por el consultante en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimientos dinerarios del trabajo personal.**

**3º) Cuál sería el tipo de retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que deberá aplicarse a sus remuneraciones o retribuciones.**

**4º) Si las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social tendrán la consideración de rendimientos en especie del trabajo personal del socio persona física, y en su caso, si deberían incluirse en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

## **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

En relación con el Impuesto sobre Sociedades, plantea el consultante si serían fiscalmente deducibles en la entidad consultante, las retribuciones satisfechas al socio persona física por el trabajo desarrollado en la sociedad en la asesoría fiscal.

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), establece que la base imponible del Impuesto se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la citada 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.

Por su parte, el artículo 18 de la LIS señala que:

“1.1º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios partícipes.

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

(...).



En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-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.”

(...)

4. Para la **determinación del valor de mercado** se aplicará cualquiera de los siguientes métodos:

a) **Método del precio libre comparable**, por el que se compara el precio del bien o servicio en una operación entre personas o entidades vinculadas con el precio de un bien o servicio idéntico o de características similares en una operación entre personas o entidades independientes en circunstancias equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

b) **Método del coste incrementado**, por el que se añade al valor de adquisición o coste de producción del bien o servicio el margen habitual en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

c) **Método del precio de reventa**, por el que se sustrae del precio de venta de un bien o servicio el margen que aplica el propio revendedor en operaciones idénticas o similares con personas o entidades independientes o, en su defecto, el margen que personas o entidades independientes aplican a operaciones equiparables, efectuando, si fuera preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de la operación.

d) **Método de la distribución del resultado**, por el que se asigna a cada persona o entidad vinculada que realice de forma conjunta una o varias operaciones la parte del resultado común derivado de dicha operación u operaciones, en función de un criterio que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito personas o entidades independientes en circunstancias similares.

e) **Método del margen neto operacional**, por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

La elección del método de valoración tendrá en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de la operación vinculada, la disponibilidad de información fiable y el grado de comparabilidad entre las operaciones vinculadas y no vinculadas.

Cuando no resulte posible aplicar los métodos anteriores, se podrán utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

Por otra parte, el artículo 11 de la LIS señala que:



“1. Los ingresos y los gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. (...).

3. 1º 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.”

A su vez, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 15.e) de la LIS, no tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible “los donativos y liberalidades”. No se entenderán comprendidos en esta letra e) 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.

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, 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.

**De acuerdo con lo anterior, los gastos relativos a las retribuciones del socio por el trabajo desarrollado, son gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de inscripción contables, imputación con arreglo a devengo y justificación, por cuanto dichos gastos constituyen la contraprestación de las funciones desempeñadas por los socios, distintas de las correspondientes a los de administrador.**

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

En relación con el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas, se consulta por la tributación que corresponde a las retribuciones satisfechas por la sociedad al consultante por los servicios prestados por éste y el tipo de retención aplicable por las retribuciones correspondientes a los servicios profesionales prestados.

Asimismo se consulta la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas del pago de las cotizaciones a la Seguridad Social del consultante, tanto si son satisfechas por el consultante como en el caso de que las satisfaga la sociedad.

**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”.

**Por último, 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, éste no deberá imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del Impuesto.**

En lo que se refiere a la **prestación por los socios profesionales de servicios distintos de los anteriores**, y analizando en primer lugar la normativa vigente en el momento de la presentación de la

consulta, debe tenerse en cuenta por un lado lo establecido en el primer párrafo 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.” Y por otro, lo dispuesto en el párrafo primero del 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.”

No corresponde a este Centro Directivo calificar la naturaleza laboral o mercantil que une al socio profesional con la entidad consultante, si bien para realizar dicha calificación debe tenerse en cuenta, como se señala en la resolución a la consulta vinculante de este Centro Directivo V1492-08, de 18 de julio, que “...en ausencia de las notas dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad”.

Con independencia de la naturaleza que corresponda a la retribución correspondiente a dichos servicios, 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”.

Una vez expuesto el régimen aplicable en el momento de presentación de la consulta, debe tenerse en cuenta que 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 (BOE de 28 de noviembre), ha modificado el artículo 27.1 de la LIRPF, con vigencia a partir de 1 de enero de 2015, objetivando las reglas de tributación aplicables a los socios profesionales, quedando dicho artículo modificado en los siguientes términos:



“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.”

**En el presente caso se cumplen dichos requisitos, por lo que las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.**

Teniendo en cuenta lo anterior, debe indicarse que de tratarse de retribuciones satisfechas por la sociedad por la prestación por los socios de servicios profesionales que tengan la calificación a efectos del IRPF de actividades económicas, les resultarán de **aplicación los tipos de retención previstos en el artículo 95 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).

**El pago por la sociedad de las cotizaciones del régimen especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social correspondientes al consultante, constituye una mayor retribución satisfecha por la sociedad a éste, que en el presente caso tendrá para el consultante la naturaleza de rendimiento de actividades económicas. Dado su carácter obligatorio, tienen asimismo el carácter de gasto deducible para el cálculo del rendimiento neto de la actividad económica, tanto si las cuotas son satisfechas por el consultante como si son satisfechas por la sociedad.**

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: DGT

Nota: El resaltado en **negrita es nuestro**.