



# **TRATAMIENTO FISCAL DE LA RELACIÓN SOCIO-SOCIEDAD**

Sevilla, 23 de abril de 2014



## VENTAJAS FISCALES (I)

- Diferencias en el tipo de gravamen en tributación directa
  - IRPF: Tarifa progresiva con un tipo marginal entre el 52 y el 56 %
  - IS: Tipo fijo y proporcional
    - ✓ General: 35 por 100
    - ✓ ERD: 25% los primeros 300.000 euros  
30% el resto

*(15% y 20% para entidades de nueva creación a partir de 1/1/2013)*
- Retención sobre rendimientos de actividades profesionales
  - Persona física: retención del 21%
  - Persona jurídica: sin retención

## VENTAJAS FISCALES (II)

- **Diferimiento en la tributación** de las rentas mediante el remansamiento de las mismas en sede de la sociedad

La tributación en sede del socio se retrasa hasta que se efectúe el reparto vía dividendos o de cualquier otra forma. En el momento de su obtención tributará al tipo del IS, normalmente más reducido.

Tributación en el socio

- **Dividendos** u otras percepciones por la condición de socio: no será gasto deducible en el IS. Doble tributación, corregida solo parcialmente con la no sujeción de los 1.500 euros (dividendos)
- **Retribuciones otra naturaleza:** rendimientos del trabajo, rendimientos de actividades económicas. Gastos deducibles. No se produce doble tributación. Valoración según reglas op. vinculadas



## VENTAJAS FISCALES (III)

- **Fraccionamiento de la renta (efecto “splitting”)**

Fraccionamiento de la renta entre varias personas físicas para reducir la progresividad de la tributación

Participación en la sociedad de familiares ajenos a la realización de la actividad.

El reparto de la renta será en forma de dividendos? Efecto: doble tributación.

## VENTAJAS FISCALES (IV)

### ■ Gastos deducibles

- IRPF: criterio más estricto. Prueba de la correlación de ingresos y gastos
- I.S.: base imponible a partir del resultado contable. Presunción de deducibilidad de todo gasto contabilizado

Compensación de ingresos profesionales con gastos correspondientes a supuestas explotaciones económicas deficitarias (fincas rústicas) o al desarrollo de otras actividades económicas, como la inmobiliaria

Deducción de gastos o inversiones particulares del socio profesional tales como inmuebles o embarcaciones de recreo, viajes en periodo vacacional, reformas de domicilios particulares.



## EFECTOS NEGATIVOS

- Doble tributación de las rentas obtenidas a través de la sociedad

- Dividendos: Base del ahorro

- ✓ 21% hasta 6.000 euros
- ✓ 25% hasta 24.000 euros
- ✓ 27% por encima de 24.000 euros

Exención hasta 1.500 euros

- Otras retribuciones derivadas de la condición de socio: Base ahorro

Sin exención

- Rendimientos del trabajo o rendimientos de actividades económicas

- Obligaciones formales



**DELIMITACIÓN INICIAL DE LA  
PROBLEMÁTICA: LAS SOCIEDADES  
FICTICIAS. APLICACIÓN DE LAS  
CLÁUSULAS GENERALES ANTIABUSO**



## SOCIEDADES FICTICIAS

Art. 13: *Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado,*

Art. 16: *En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes...*

*La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación.....*

*En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.*





## SOCIEDADES FICTICIAS

La constitución por el profesional de una sociedad para el ejercicio de la actividad es una realidad admitida por el ordenamiento tributario.

- Es necesario que responda a razones económicas válidas
- No se ampara esa utilización cuando se fundamente en motivos que en la práctica sean exclusiva o fundamentalmente fiscales:

- **Diferimiento de la tributación** mediante el remansamiento de las rentas en la sociedad

- **Minoración de la tributación** mediante el fraccionamiento de la renta (splitting)

- Compensación de los ingresos con los **gastos de supuestas actividades económicas deficitarias**

- Deducción de **gastos no relacionados con la actividad**



## SOCIEDADES FICTICIAS

Probar si esas sociedades responden a una realidad jurídico material sustancial con una causa comercial lícita o por el contrario son meros artificios jurídico formales que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que debe soportar el obligado tributario

Carga de la prueba corresponde a la Administración tributaria

- Será necesario acudir normalmente a **pruebas indiciarias o de presunciones**. 108 LGT Dificultad, pues suele ofrecer la apariencia jurídica.



## SOCIEDADES FICTICIAS

### Carga de la prueba. Pruebas indiciarias

#### Ausencia de motivos económicos razonables o válidos como:

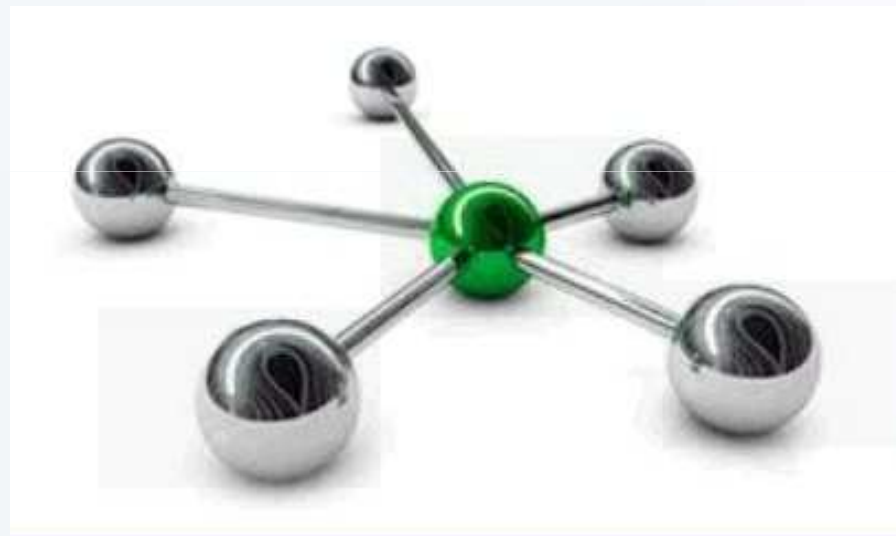
- Aunar esfuerzos para superar los límites personales y económicos para el ejercicio de una determinada actividad
- Afectación de una serie de bienes y derechos al ejercicio de la actividad. Deseo de limitar la responsabilidad derivada del ejercicio de la actividad al patrimonio afecto

Ausencia en la sociedad de medios materiales y humanos adecuados para el ejercicio de la actividad

Intervención directa del socio profesional en el desarrollo de la actividad e imposibilidad de sustitución



# **EFFECTOS ADICIONALES DE LA APLICACIÓN DE LA NORMATIVA DE OPERACIONES VINCULADAS**





## **PERIMETRO HABITUAL SOCIO SOCIEDAD**

- ❖ Entidad – socios, consejeros o administradores y entorno familiar (directa o colateral, consanguinidad o afinidad hasta 3º grado)
- ❖ Entidad – socios consejeros o administradores. de otra entidad del grupo y entorno familiar. Entidad – entidad participada indirectamente al menos 25%.

### ❖ **REQUISITOS:**

- Vinculación entidad - socio, participe: la participación deberá ser = ó > al 5%. (Si negociación mercado regulado 1%) BAJA
- Los Administradores serán los de derecho o de hecho. (Vigor 01/01/2008)

### ❖ **APLICACIÓN ADICIONAL DEL “DOLOROSO” DEL AJUSTE SECUNDARIO**



## **OPERACIONES VINCULADAS MÁS FRECUENTES**

- ❖ PRESTAMOS A SOCIOS
- ❖ ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES
- ❖ ENAJENACIÓN DE ACTIVOS.
- ❖ REMUNERACIÓN A ADMINISTRADORES.
- ❖ PRESTACIONES DE SERVICIOS PROFESIONALES O DE ASESORAMIENTO.
- ❖ USO DEL RÉGIMEN DE MODULOS
- ❖ TRABAJO DE FAMILIARES



## **OTRAS CONSECUENCIAS DE LA NATURALEZA UNIPERSONAL DE MUCHAS SOCIEDADES DE PYMES**

### **RIESGOS AÑADIDOS DE DECLARACION DE RESPONSABILIDAD EN EL PROCEDIMIENTO INSPECTOR O RECAUDADOR**

- a) Caso típico de liquidación con sanción.**
- b) Existencia de un socio único que además es administrador.**
- c) Derivación de responsabilidad casi automática, acompañada en caso de riesgo recaudatorio de medidas cautelares.**



**EL CASO PARADIGMÁTICO DE LA  
RELACIÓN SOCIEDAD-ADMINISTRADOR:  
TIPOLOGÍAS Y SUS IMPLICACIONES Y  
PROBLEMAS PRACTICOS EN LA RELACIÓN  
CON HACIENDA**





## RETRIBUCIÓN DE LA FUNCIÓN DEL ADMINISTRADOR RENDIMIENTOS TÍPICOS DEL TRABAJO

- IRPF: Rend. del trabajo: art. 17.2 e) Ley 35/2006. Retención: 42%
  - ✓ Calificación directa por la ley
  - ✓ Independiente de la calificación a efectos laborales
- Funciones: gestión y representación de la sociedad (art. 209 TRLSC)
- **RETA (DA 27 TRLSS)**
  - Funciones de dirección y gerencia u otros servicios a sociedad mercantil a título lucrativo, de forma habitual, personal y directa
  - Control efectivo, directo o indirecto (50%)



# RETRIBUCIÓN DE LA FUNCIÓN DEL ADMINISTRADOR: SUS EFECTOS EN EL IS

## ▪ Impuesto sobre Sociedades

Art. 217: el cargo de administrador es GRATUITO salvo

- Indicación en los Estatutos
- Fijación del sistema de retribución

S.L. : si no tiene como base una participación en beneficios, será fijada para cada año por acuerdo de la J.G., de acuerdo con Estatutos

**STS 13 de noviembre 2008**

**STS 11 de marzo 2010**



# CUESTIONES A PLANTEARSE EN SEDE DEL ADMINISTRADOR Y LA SOCIEDAD

## ▪ Impuesto sobre Sociedades

### Gratuito:

- Gasto no deducible. Liberalidad o retribución fondos propios
- Calificación de la renta para el receptor?
  - ✓ Rendimiento del trabajo?
  - ✓ Rendimiento actividad profesional?
  - ✓ Rendimiento de capital mobiliario

### Remunerado:

- ❖ Gasto deducible.
- ❖ Calificación para el perceptor: rendimiento del trabajo



## **RETRIBUCIÓN ADMINISTRADORES:** **REQUISITOS PARA SU DEDUCIBILIDAD EN IS**

REQUISITOS DE LAS RETRIBUCIONES TS 2008 13/11/2008 sentencia MAHOU

- Fijación en los Estatutos. 130 SA 66 SL
- Sistema retributivo claro y concreto.
- Sistema fijo o variable. Determinación de las cantidades
- Cumplimiento estricto de la normativa mercantil.
- DGT: flexibilización. 12/03/2009. Fijación en los estatutos
- Tipos de relación: administrador, laboral y otros de carácter técnico, comercial...
- RESOLUCIÓN TEAC para unificación de criterio R.G. 6-2014 de 3/02/2014.



## EVOLUCION JURISPRUDENCIAL TRAS MAHOU

- Gasto deducible: Los estatutos deben determinar el carácter retribuido del cargo y fijar la cuantía exacta o el mecanismo para determinarla de manera precisa, sin margen para la discrecionalidad (SAN 1 marzo 2012).
- Las cuantías percibidas por administradores – socios no previstas en los estatutos sociales tienen la consideración de retribuciones de fondos propios (dividendos). Gasto no deducible para la Sociedad y rendimiento del capital mobiliario para los perceptores (SAN 16 febrero 2012).
- Cuando el administrador es a su vez alto directivo, la relación de alta dirección es absorbida por la mercantil. Al regular los estatutos sociales que el cargo es gratuito, las remuneraciones percibidas por esta persona tienen la consideración de liberalidad y gasto no deducible, con independencia de que las partes indiquen que percibe su salario como Gerente (SSTS 22 y 28 diciembre 2011 y 9 mayo 2012).



## SUPUESTOS Y EFECTOS

CASO CONCRETO	CONDICIONES	IVA	IS	IRPF
SOCIOS Y ADMINISTRADORES	CON CONTRATO ALTA DIRECCION	NO SUJETO	GASTO DEDUCIBLE OV	RT 42% RET
	CARGO RETRIBUIDO			
	CON CONTRATO ALTA DIRECCION	NO SUJETO	NO DEDUCIBLE	RT 42% RET
	CARGO GRATUITO			
	CON CONTRATO LABORAL	NO SUJETO	GASTO DEDUCIBLE OV	RT NORMAL
	Y requisitos ajeneidad, dependencia			
SOCIOS PRESTACION DE SERVICIOS	RELACION LABORAL	NO SUJETO	GASTO DEDUCIBLE OV	RT NORMAL
	(ajeneidad, dependencia..)			
	NO RELACION LABORAL	SUJETO AL 21%	GASTO DEDUCIBLE OV	RAE



## **PUNTOS A ANALIZAR:**

1º) Concretar la **naturaleza de los servicios: mercantil o laboral.**

2º) Si estamos ante servicios que se encuadren dentro de las **actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad, habrá que revisar los Estatutos** sociales para que, de existir, la retribución a los administradores (bien sea fija, o vinculada a beneficios) figure delimitada a las funciones estatutarias y expresamente diferenciadas de las restantes funciones que pueda prestar en el ámbito laboral o mercantil.



## **CRITERIO TEAC EN RETRIBUCIÓN A ADMINISTRADORES V-0583-13:** **remuneración según las funciones que se ejercen**

-Las retribuciones que perciba el socio- administrador, en la medida en se correspondan con la contraprestación por los servicios de publicidad y marketing prestados a la consultante, **tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible, siempre que cumplan los requisitos legalmente establecidos en términos de**

- inscripción contable,
- devengo,
- correlación de ingresos y gastos y
- justificación documental y siempre y
- cuando su valoración se efectúe a valor de mercado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 del TRLIS, previamente transcrito.

-





## **CRITERIO TEAC EN RETRIBUCIÓN A ADMINISTRADORES 6/02/2014**

- 1) Retribuciones a los administradores cuyo cargo sea gratuito, por la prestación de servicios de dirección o gerencia, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles.
- 2) Es compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas;
- 3) En otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y sólo se podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo.



## **RETRIBUCIÓN A ADMINISTRADORES: TÍPICOS SUPUESTOS QUE VAN A PLANTEAR PROBLEMAS EN RETRIBUCIONES VARIAS**

- Compra del coche a nombre de la sociedad y uso por el administrador.
- Pago de sueldos y salarios y dietas con cargo gratuito según los estatutos.
- Préstamo al socio: anotación contable. Supuestos básicos: devolución, no devolución, declaración IRPF en sede socio/administrados...
- Uso de bienes de la sociedad: casa, coche. Criterios tanto en sede del IS como en sede del IRPF del socio.
- Pago de servicios o bienes del administrador o socio.
- Pago de sueldos a final de ejercicio: retribución encubierta de capital.
- Socios administradores que prueban que realmente trabajan para la sociedad aunque el cargo es gratuito.



## OTRAS RETRIBUCIONES DEL ADMINISTRADOR

### ▪ **PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

#### Relación laboral:

- ❖ Ajenidad del trabajo
- ❖ Dependencia en el régimen de ejecución

Análisis de los derechos y obligaciones derivadas del contrato a partir de una serie de indicios



## OTRAS RETRIBUCIONES DEL ADMINISTRADOR

### ▪ **PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

Indicios de ajenidad: en los frutos y en los riesgos

Puesta a disposición del empresario de los productos elaborados o servicios realizados

Adopción por el empresario de las decisiones sobre relaciones de mercado o relaciones con el público (fijación de precios, selección de clientela)

Forma de remuneración: carácter fijo o periódico. Asunción de riesgos por parte del prestador de los servicios



## OTRAS RETRIBUCIONES DEL ADMINISTRADOR

### ▪ PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Indicios de dependencia: no subordinación rigurosa al empresario, sino integración en el círculo organicista, rector y disciplinario de la empresa

- Lugar de realización del trabajo
- Sometimiento a un horario
- Prestación personal o posibilidad de sustitución
- Organización y planificación del trabajo
- Inserción en el esquema jerárquico.
- Sometimiento a normas disciplinarias
- Ausencia de organización empresarial propia
- Grado de autonomía en el ejercicio de la actividad.



## **RECOMENDACIONES**

- 1º) Analizar la situación en la empresa familiar. Número de socios, participación, administradores, trabajos realizados, objeto social.
- 2º) Revisar el cumplimiento estricto de los requisitos legales exigidos para cada tipo de retribución: administrador, alto directivo, relación laboral ordinaria.
- 3º) Ser responsable:
  - Contratos entre la relación entre la persona física y la sociedad
  - Establecer en su caso una retribución en los Estatutos por las funciones de dirección y gerencia: retribución como administrador.
  - Elaborar documentación que permita acreditar la condición del perceptor, de las funciones desempeñadas y de las retribuciones percibidas y sobre todo el valor de mercado de operaciones vinculadas.
- 4º) No utilizar la sociedad para servicios de carácter personalísimo.
- 5ª) No deducir gastos domésticos y privados



Agencia Tributaria

**Muchas Gracias**

[www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es)