

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0148-16
ORGANO	SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas
FECHA-SALIDA	19/01/2016
NORMATIVA	LIRPF, Ley 35/2006, artículos 17, 27, 41, 101 y disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF. RD 439/2007, artículo 80.
DESCRIPCION-HECHOS	El consultante es administrador único de una sociedad de responsabilidad limitada dedicada a la organización de eventos, actividad que desarrolla a través del consultante y otras personas.
CUESTION-PLANTEADA	Se consulta la tributación que corresponde en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al consultante por los servicios prestados a la sociedad y las retenciones aplicables.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>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”.</p> <p>No obstante, en caso de que la sociedad no satisfaga a sus socios ninguna cantidad por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, al ser dicho cargo gratuito, no deberá imputarse a los mismos ninguna retribución en tal concepto en su declaración del Impuesto.</p> <p>En lo que respecta al tipo de retención aplicable, se debe de estar a lo que establece el artículo 101.2 de la LIRPF y la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF.</p> <p>Por otro lado, 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:</p> <p>“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.</p> <p>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.</p> <p>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</p>

decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.”.

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.

Ahora bien, en dicho párrafo se exige que la actividad realizada esté incluida en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, requisito que debe exigirse a la actividad realizada tanto por el socio como por la sociedad, y ello a pesar de que, lógicamente, la sociedad, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la regla 3ª 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 (BOE de 29 de septiembre), 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 de las tarifas de dicho Impuesto por la realización de dichas actividades.

Por lo tanto, el ámbito subjetivo de la regla contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF debe quedar acotado a sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales.

Debe tenerse en cuenta al respecto que dicho ámbito no queda restringido al definido en la Ley 2/2007, de 15 marzo, de sociedades profesionales (BOE de 16 de marzo), sino que es más amplio, al incluir a todas las actividades previstas en la sección segunda de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que incluirá tanto a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007, como a otras sociedades dentro de cuyo objeto social se comprenda la prestación de los servicios profesionales incluidos en la referida sección y no constituidas como sociedades profesionales de la Ley 2/2007.

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 este 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 consultante 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.».

En el presente caso y siguiendo el criterio reflejado en la consulta V2606-15, referida a una sociedad con el mismo objeto social, al desarrollar el consultante en la sociedad los servicios profesionales que constituyen el objeto de la sociedad, de cumplirse el requisito relativo al régimen de afiliación a la Seguridad Social, las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas. En caso de no cumplirse el requisito de afiliación referido, su calificación sería la de rendimientos de trabajo.

Por último, 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 caso de tratarse de rendimientos de actividades profesionales, las retenciones aplicables son las establecidas para dichos rendimientos en el artículo 101.5 de la LIRPF, teniendo en cuenta la disposición adicional trigésima primera de la LIRPF.

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”, 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).

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.