



A FONDO

FISCALIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

en breve

En el presente artículo se analiza el controvertido tema de la fiscalidad de la retribución de los administradores desde una triple dimensión: el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

sumario

- Implicaciones en el Impuesto sobre Sociedades
- Implicaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Implicaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido

autor

Victoria von Richetti Cirujeda
Abogada de Fiscal de Pérez-Llorca



Las importantes modificaciones introducidas por la reforma de la Ley de Sociedades de Capital a través de la Ley 3/2014 de 3 de diciembre en materia de contratación y retribución de administradores así como la aprobación de la “reforma fiscal” que entró en vigor el 1 de enero de 2015 han provocado que un tema ya “históricamente” controvertido como lo ha sido el de la fiscalidad de la retribución de los administradores resurja como objeto de debate.

Desde una perspectiva tributaria, las implicaciones derivadas de la contratación de administradores procede analizarlas en una triple dimensión: el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

IMPLICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El principal problema planteado en relación con la retribución de los administradores a efectos del Impuesto sobre Sociedades ha sido y, en nuestra opinión, sigue siendo, el de su consideración como gasto fiscalmente deducible.

En este sentido, conviene recordar que la jurisprudencia tributaria ha ido configurando sobre la base de conceptos como el estricto cumplimiento de la legalidad (sentencia del Tribunal Supremo de 2 de enero de 2014), la necesidad de absoluta certeza en la configuración de la retribución (resolución del Tribunal Económico-Administrativo de 2 de julio de 2015) o la limitación de lo socialmente admisible (sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2013), una restrictiva interpretación respecto de cuándo las retribuciones de los administradores pueden considerarse como fiscalmente deducibles. La jurisprudencia ha ido concluyendo, para la mayoría de los supuestos enjuiciados, que tales retribuciones tenían la consideración de liberalidades no deducibles (sentencias del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015 y de 28 de octubre de 2015 y resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de febrero de 2014, entre otras).

Por su parte, la propia Administración se ha pronunciado en numerosas ocasiones a este respecto, y la Dirección General de Tributos ha procedido a la emisión de un informe de fecha 12 de marzo de 2009 que concluye que tales retribuciones serán deducibles cuando los estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo, aunque no se cumplan de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos mercantiles.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (la “**Ley del Impuesto sobre Sociedades**”) ha tratado de dar luz a esta cuestión. Sin embargo, consideramos que no lo ha conseguido plenamente.

A este respecto, el artículo 15.e de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ha **excluido expresamente de la consideración de donativo y liberalidad** *“las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, y otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad”*. Sin embargo, esta previsión no incluye referencia alguna a las retribuciones que en su condición de tal puedan percibir los administradores. De este modo, si bien parece que se ha solventado el problema de la deducibilidad de las retribuciones que los administradores pueden percibir por sus funciones de alta dirección o por funciones derivadas de una relación laboral ordinaria, no se ha resuelto la controversia respecto de las retribuciones que puedan percibirse por las funciones inherentes al cargo de administrador.

Por otro lado, la Ley del Impuesto de Sociedades ha incluido una nueva categoría de **gasto no deducible** en el artículo 15.f, la de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. La amplitud de esta redacción unida al nuevo marco procedimental introducido por la reforma de la Ley de Sociedades de Capital podría ser utilizado por la Administración como argumento para denegar la deducibilidad de aquellas retribuciones de administradores que, desde un punto de vista mercantil y/o laboral, no cumplieren estrictamente con las exigencias normativas aplicables en esta materia.

Por todo ello, a los efectos de evitar cuestionamientos sobre la deducibilidad del gasto de la retribución de los administradores consideramos que a los

La jurisprudencia tributaria ha ido configurando sobre la base de conceptos como el estricto cumplimiento de la legalidad, la necesidad de absoluta certeza en la configuración de la retribución o la limitación de lo socialmente admisible, una restrictiva interpretación respecto de cuándo las retribuciones de los administradores pueden considerarse como fiscalmente deducibles.

requisitos generales de deducibilidad de todo gasto (i.e. gasto contable, imputado temporalmente de manera correcta y justificado) debe añadirse en este caso un requisito adicional de cumplimiento absoluto de las previsiones mercantiles (artículos 217 y 249 de la Ley de Sociedades de Capital) y laborales aplicables en materia de retribución de administradores.

Finalmente, en relación con esta cuestión, conviene destacar aunque sea de manera sucinta la conflictividad surgida en torno al **régimen de operaciones vinculadas**. En este sentido, la Ley del Impuesto sobre Sociedades ha optado por excluir como operación vinculada la retribución que un consejero o administrador percibe por el ejercicio de sus funciones. No obstante, especialmente, en aquellos casos donde concurren en



A FONDO

FISCALIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades no ha resuelto la controversia respecto de las retribuciones que puedan percibirse por las funciones inherentes al cargo de administrador.

una misma persona la condición de socio y administrador, la Administración está llevando a cabo actuaciones mediante las que, aplicando la teoría del levantamiento del velo, se regulariza todo el sistema retributivo del socio/administrador.

IMPLICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

El artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (la “**Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**”) prevé que 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 tanto, la consideración de dichas retribuciones como rendimiento del trabajo debería ser pacífica. Sin embargo, podría no serlo siempre.

En efecto, en aquellas sociedades donde el administrador ostenta a la vez la condición de socio y simultáneamente presta determinados servicios profesio-

nales a dicha sociedad, la Administración podría considerar que la totalidad de las retribuciones percibidas merecen la consideración de rendimientos de actividades económicas en aplicación de lo previsto en el artículo 27.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En cualquier caso, la **consideración como renta del trabajo o como renta de las actividades económicas** no debería tener una trascendencia muy significativa en la medida en que ambos tipos de rentas están sujetos a los mismos tipos impositivos. La mayor diferencia vendría dada por la posibilidad de computar determinados gastos si la renta se considerara como rendimiento de las actividades económicas.

Ahora bien, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas plantea además otra cuestión más controvertida como lo es el **tipo de retención** aplicable en el pago de estas retribuciones. En este sentido, el artículo 101.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determina que el tipo de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores será del 35% (19% para entidades con importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros). Sin embargo, no está claramente resuelto qué tipo de retención es el que debe aplicar cuando además de la retribución por el cargo de administrador, la persona percibe otras retribuciones de la misma sociedad por la realización de funciones distintas a las propias de administrador.

El criterio administrativo en estos casos difiere en función de la naturaleza de las otras funciones que la persona desarrolle en la sociedad:

-Si el administrador es un alto directivo, en aplicación de la conocida como “teoría del vínculo”, la Administración

considera que la totalidad de las retribuciones percibidas por esa persona deben quedar sujetas al tipo fijo de los administradores (i.e. 35% o 19%).

-Si el administrador desarrolla funciones distintas a las labores de dirección, gestión, administración y representación, la Administración considera que la retención debe practicarse conforme al procedimiento general (i.e. retención según tablas).

-Si el administrador presta servicios que deben calificar como rendimientos de actividades económicas, la Administración considera que deberá retenerse como actividad profesional.

Por tanto, habrá que estar a cada caso concreto para determinar el tipo de retención aplicable a la retribución del administrador, tomando en especial consideración la realización de otras labores distintas a las inherentes al propio cargo de administrador.

IMPLICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de las retribuciones de los administradores cuando estos son personas jurídicas no ha generado debate y la práctica habitual ha sido y sigue siendo repercutir el impuesto por dichos servicios. Sin embargo, en el caso de los administradores personas físicas, la realidad ha sido sustancialmente distinta.

En efecto, para que la prestación de servicios de administrador quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido se requiere la ordenación por cuenta propia de los factores de producción, es decir, se exige la consideración de empresario o profesional del administrador a los efectos de este impuesto.

En aquellas sociedades donde el administrador ostenta a la vez la condición de socio y simultáneamente presta determinados servicios profesionales a dicha sociedad, la Administración podría considerar que la totalidad de las retribuciones percibidas merecen la consideración de rendimientos de actividades económicas.

Tal condición de empresario o profesional a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido no siempre concurre en el caso de los administradores personas físicas y además conviene destacar que su apreciación es independiente de que la relación de administrador haya sido calificada como relación mercantil (y no laboral) o de que a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la renta se haya calificado como rendimiento de las actividades económicas.

La obligación de repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de administradores personas físicas requiere, por tanto, de un análisis específico para cada caso concreto con el fin de confirmar si se está llevando a cabo una ordenación de medios o no. Únicamente en el caso de que de tal análisis se desprenda que efectivamente existe una ordenación de medios materiales y/o humanos, procederá la repercusión del impuesto. ■