



## INFORME SOBRE LA NORMATIVA DE LA AGENCIA TRIBUTARIA SOBRE LAS RETENCIONES DEL IRPF EN LAS NOMINAS DE LOS ADMINISTRADORES DE LAS SOCIEDADES.

La Comisión de Asuntos Fiscales a petición del Consejo General de Graduados Sociales de España elabora este informe con una introducción previa de la trayectoria sufrida, debido a la aparición de diversas sentencias, informes y consultas, sobre la aplicación de la fiscalidad a este tipo de rendimientos, su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades y el tipo de retención a aplicar en función de su calificación.

Indicar también que, desde el Foro de Profesionales Tributarios de la AEAT, seguimos insistiendo en que se clarifique definitivamente la aplicación fiscal de este tipo de rendimientos, para que los profesionales que tengan que aplicarlo puedan contar con la Seguridad Jurídica necesaria y así evitar la atención que se debe prestar a los cambios que se van produciendo a través de las consultas de la Dirección General de Tributos.

Por parte de la Administración, se solicitó un informe al Instituto de Estudios Fiscales que intentara clarificar y pacificar todas las situaciones surgidas en los últimos años. Desde los miembros participantes del Foro Tributario se facilitó a este Instituto de Estudios Fiscales una serie de opiniones y sugerencias que podían servir para aclarar la situación y ser más justos para los intereses de las pequeñas y medianas empresas. A día de hoy todavía no se ha pronunciado nadie respecto al contenido de este informe.

A partir de las Sentencias dictadas por el Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 (números 7.057/2008 y 7.068/2008), que establecían la no deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las remuneraciones a los administradores de las sociedades mercantiles si no se cumplían determinados requisitos, tales como la obligatoriedad, la fijación en los estatutos del carácter retribuido del cargo y el sistema concreto de retribución indicando la cuantía, surgieron muchas dudas en relación con la deducibilidad de estas retribuciones.

Posteriormente, la Dirección General de Tributos, a través de un informe de 12 de marzo de 2009 aclaró algunas dudas, considerando que dado que la ley del Impuesto sobre Sociedades no establece ningún precepto específico sobre las condiciones que han de cumplir los gastos por retribuciones satisfechas a los administradores, se tenían que asumir como válidos los criterios contables y por tanto si éstos tenían la calificación de fiscalmente deducibles, estaban debidamente contabilizados y tenían la calificación de gasto contable con

efectiva correlación con los ingresos, se considerarían gasto necesario aunque no fueran obligatorios para la sociedad. **En conclusión: si los estatutos reconocen el carácter de remunerado, han de tener la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades.**

Con este informe quedaba relativamente bien resuelto que las retribuciones por el cargo de administrador, si en los estatutos se refleja su carácter de retribuido, el sistema de retribución y cada año se aprueba en Junta de socios, han de tener la consideración de gasto fiscalmente deducible.

No obstante, subsiste una problemática por las retribuciones que perciben los administradores o miembros del órgano de administración por la realización de otras funciones diferentes a las de su cargo en la sociedad, esto es, sueldo por trabajo o por funciones de gerencia.

Al hilo de las Sentencias referenciadas, la Agencia Tributaria interpreta y aplica el criterio de que la relación mercantil prevalece sobre la laboral especial y por lo tanto, quien forma parte del órgano de administración ejerciendo simultáneamente funciones propias de gerencia, se considera que toda la retribución será por su condición de administrador, con todas las implicaciones que ello significa, incluso a los efectos de la retención aplicable de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La problemática debe centrarse en dos puntos:

- a) La consideración de deducible de las retribuciones que perciben los administradores de sociedades mercantiles.
- b) La compatibilidad y admisión de la relación mercantil y la laboral común, cuestión que es habitual en una gran mayoría de entidades mercantiles.

De lo antedicho, podemos extraer las siguientes conclusiones interpretativas:

- I. Las retribuciones satisfechas a los administradores de sociedades mercantiles serán gasto fiscalmente deducible siempre y cuando figure en los estatutos el carácter de retribuidas y en junta anual se establezca el importe que deberán percibir acorde con el importe establecido

estatutariamente.

Sobre estas retribuciones se aplicará la retención del 42 por 100 prevista para los años 2012, 2013 y 2014.

II. Si los estatutos no fijan retribución para los administradores (y consecuentemente se entiende que el cargo es gratuito) y el socio/administrador percibe una retribución derivada de las funciones de dirección, gerencia y representación de la sociedad, la retribución NO será deducible ya que las funciones de gerencia (contrato laboral especial) no podrían diferenciarse de las propias funciones mercantiles puesto que la relación mercantil absorbería a la laboral de carácter especial. A pesar de no ser deducibles para la sociedad el socio/administrador o socio/gerente debe incluir esas retribuciones en su declaración del IRPF y la retención a aplicar es del 42 por 100 prevista para los años 2012, 2013 y 2014.

III. Dada la interpretación anterior por parte de criterios jurisprudenciales y de la propia Dirección General de Tributos, debería ser defendible y aplicable la compatibilidad de la relación mercantil y del trabajo desarrollado por otros conceptos, de suerte que la persona que ocupa un cargo de administrador pueda realizar a su vez funciones específicas de carácter laboral diferentes a las de representación, dirección y gerencia, como por ejemplo dirección comercial, jefe de producción, cocinero, o mecánico.

En este supuesto, deberán diferenciarse muy bien las retribuciones satisfechas por las tareas diferentes a las de un administrador con expresión en la propia nómina de la actividad desarrollada y poderse probar el desarrollo de la actividad laboral como si de un trabajador no administrador se tratase.

Este tema que puede no ser pacífico en caso de una comprobación tributaria volvió a saltar a la palestra a raíz de que la Dirección General de Registros y del Notariado, en Resolución de 3 de Abril de 2013, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación extendida por la registradora mercantil y de bienes muebles II de Valencia, por la que se rechaza la inscripción de una escritura de elevación a público de acuerdos sociales de modificación de estatutos.

La cláusula estatutaria objeto de controversia en cuanto a que sea o no inscribible era del tenor literal siguiente: "La remuneración del órgano de administración de la sociedad consistirá en una asignación fija en concepto de sueldo que determinará para cada ejercicio la junta general de socios de la compañía. La retribución de los administradores se establece sin perjuicio del pago de los honorarios profesionales o de los salarios que pudieran acreditarse frente a la sociedad, en razón de la prestación de servicios profesionales o de la vinculación laboral del administrador con la compañía para el desarrollo de otras actividades en la misma".

La registradora calificante, en un extensa y fundamentada nota con cita de múltiples sentencias del TS, sala 1ª y sala 4ª, considera que tal cláusula no es inscribible por los siguientes motivos: Infringir el artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) y aplicación de la doctrina sentada por la Sentencia de 21 de abril de 2005, 30 de diciembre de 1992 y 26 de marzo de 1996, y especialmente por la de la Sala Cuarta de lo Social de 9 de diciembre de 2009 (rec. 1156/2009) según la cual los contratos de alta dirección (desempeño de funciones ejecutivas dentro de la sociedad) suscritos por los que ocupan cargos de administración societaria quedan englobados en la relación mercantil y por tanto sólo podrán percibir remuneraciones por este último concepto.

El notario recurrente en sus alegaciones argumenta que la retribución del administrador cumple la exigencia del mencionado art. 217 LSC y que es claro que la parte laboral del precepto se refiere a otras actividades que excluyen las funciones ejecutivas que ya están retribuidas mediante la retribución que por el mismo precepto se establece.

La Dirección General de Registros y del Notariado **revoca la nota de calificación estimando el recurso** basándose para ello en una mera interpretación de la cláusula debatida pues, tras repasar toda la doctrina jurisprudencial sobre la materia, **estima que la cláusula estatutaria se limita a contemplar la eventualidad de que el administrador realice otras actividades que no cabe sino entender que son actividades ajenas al ejercicio de las facultades de gestión y representación inherentes al cargo de administrador. Por ello concluye que “no se está dando cobertura expresa a la celebración de un contrato laboral de alta dirección cuyo contenido se solape a la relación societaria sino contemplando, de manera inocua e innecesaria, el eventual encargo al administrador de ciertos servicios o trabajos particulares y ajenos a los que corresponden a las funciones propias del cargo: la elaboración de un dictamen profesional, la realización de cierta obra, etc.”.**

Casualmente y al mismo tiempo que se publicaba en el BOE la Resolución de 3 de abril, de la DGRN, también se publicaban en la página Web de la AEAT sendas consultas cuyo contenido tiene relación con la Resolución, en concreto las evacuadas con referencia V0841-13 de 14/03/2013, V0923-13 de 22/03/2013, y V1015/13 de 27/03/2013 en las que reiteran la doctrina que puede considerarse tradicional de la Dirección General de Tributos: *“dado que, en el supuesto concreto planteado el administrador de la sociedad ejerce a su vez las funciones propias de la gerencia, no es posible apreciar la dualidad de relaciones -mercantil y laboral especial-, sino que debe concluirse que la relación mercantil prevalece sobre la laboral especial. Habida cuenta que las funciones de gerencia quedan absorbidas por las funciones de administrador y éstas son de carácter gratuito, conforme a lo dispuesto en los estatutos sociales, debe considerarse que la retribución satisfecha al administrador -por razón de su actividad como gerente- de la entidad responde, en realidad, a una liberalidad en los términos establecidos en el artículo 14.1.e) del TRLIS, dado que el cargo de administrador es gratuito con arreglo a las cláusulas estatutarias, y, en consecuencia, no será fiscalmente deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades”.*

Posteriormente han ido saliendo diversas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos donde, dejando por sentado que no existe distinción entre labores de Administrador y labores de Gerente, permite la posibilidad de que existan otro tipo de retribuciones que perciba el Administrador por labores distintas a las propias de la administración y que provengan de otros trabajos o servicios prestados a la sociedad. Por nombrar una de ellas la V1548-13 de 7 de mayo de 2013 donde *“el administrador es socio mayoritario y desarrolla funciones de trabajador para la sociedad, en concreto su categoría profesional es la de “jefe de contabilidad”, ocupándose de las labores propias de dicho cargo, junto con sus dos compañeros. Se encuentra sometido al Convenio Colectivo correspondiente a su actividad y el importe de su retribución se encuentra, dentro de la media del sector para un puesto de similares características. Por otra parte, el cargo de administrador es gratuito según los estatutos.*

*En consecuencia, en la medida en que el socio preste efectivamente sus servicios profesionales a la sociedad, al margen de las labores de dirección y gestión inherentes a su cargo de administrador, y su retribución, ya sea dineraria o en especie, se corresponda única y exclusivamente con tales servicios, dicha retribución constituirá un gasto para la sociedad, correlacionado con la obtención de ingresos, por lo que estará contabilizado como tal gasto que representa, y tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, siempre y cuando se cumplan los principios de inscripción contable, devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación de la realidad del mismo”*

Y más concretamente, sobre la consulta planteada por parte del Consejo General a esta comisión, hacer referencia a que la Dirección General de Tributos en consulta vinculante evacuada el pasado 27 de noviembre de 2013 (CV3464-13) califica las retribuciones percibidas por una trabajadora de una sociedad limitada y administradora de la misma. La consulta efectuada hacía referencia a la calificación correspondiente a las retribuciones satisfechas por la sociedad por uno y otro concepto y retenciones correspondientes así como la cantidad que debe imputarse como retribución de administrador en caso de que el cargo sea gratuito.

En su respuesta, la Dirección General de Tributos, que lo hace según sus propios términos de “una forma genérica o abstracta” concluye:

- La totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, son rendimiento del trabajo para el perceptor con un tipo de retención aplicable

actualmente del 42 por 100.

- Si la sociedad no satisface al administrador ninguna cantidad por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, y si el cargo es gratuito (por estatutos sociales), aquél no debe imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del IRPF.
  
- A las cantidades satisfechas por la sociedad por la prestación de servicios distintos a los que derivan del ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador y que tengan la naturaleza de rendimientos del trabajo en el IRPF, les será de aplicación el tipo de retención que resulte de las reglas establecidas en el artículo 86 del Reglamento del Impuesto (al igual que al resto de trabajadores de la empresa).

A modo de conclusión realizamos las siguientes consideraciones sobre toda la temática expuesta:

- a) Es aconsejable revisar la situación y conceptos de las retribuciones que se abonen a los miembros del órgano de administración con el fin de analizar si se cumplen los requisitos para ser considerados como gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades y si la retención aplicada es correcta.
  
- b) En todos los casos en los que algún miembro del órgano de administración perciba una retribución, bien sea por labores de administrador, por labores de dirección/gerencia, u otras, es aconsejable que los estatutos recojan esta posibilidad y que se fijen las cuantías y que la Junta lo apruebe anualmente.

Esperando que con este informe se aclaren suficientemente las dudas surgidas con este asunto.

COMISIÓN ESTUDIOS FISCALES