

TRATAMIENTO FISCAL DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

La retribución de los administradores y su tratamiento fiscal ha sido objeto de grandes debates. A partir de 2015, según lo que señala la recientemente publicada Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre sociedades, no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que de acuerdo con los usos y costumbres se efectúan respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directamente o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se encuentren correlacionados con los ingresos.

Sin embargo, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe limpio de la cifra de negocios del periodo impositivo.

Tampoco se entienden comprendidos las retribuciones a los administradores por el ejercicio de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

Tenemos, por lo tanto, varias premisas:

En primer lugar, el que el cargo de administrador sea o no sea retribuido no es en si el problema, excepto en cuanto a poder deducir este gasto si no está prevista esta retribución en los estatutos sociales.

El mayor problema se da cuando hay una dualidad de funciones en la persona que ejerce el cargo de administrador de la firma, es decir, cuando el administrador es, a su vez, directivo de la empresa: los llamados "consejeros ejecutivos".

La tesis predominante hasta ahora es que estos consejeros no pueden percibir ninguna remuneración diferente de la que perciben por el hecho de ser administradores. Se trata de la llamada "doctrina del vínculo" ¹por la cual se entiende que prevalece la relación mercantil sobre la laboral y se entiende que toda la remuneración lo es para ser administrador, por el que en la base de esto los tribunales han llegado a anular acuerdos sobre retribuciones extra-estatutarias exigiendo a los consejeros la devolución de las cantidades percibidas y echando atrás la deducción fiscal practicada por este concepto.

En la Ley de Sociedades de Capital, establece la regla general es la presunción de gratuidad². Es decir,

¹ Vease, ad exemplum, SSTs 20.11.2002 (RJ 2003,2699), 17.07.2003 (Ar. 257), 26.12.2007 (RJ 2008, 1777).

² Art. 217 de la Ley de Sociedades de Capital: "El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución. En la sociedad de

salvo que los estatutos sociales dispongan el contrario, se entiende que el cargo de administrador es gratuito. Así pues, si pretendemos que el consejero / administrador perciba una retribución y además esta tenga el carácter de "deducible fiscalmente" el sistema retributivo tiene que constar en los estatutos con la suficiente determinación y concreción (entendiendo esta en cuanto al cualitativo, sin que sea necesario como ya se aclaró el cuantitativo). El *quantum puede decidir la Junta, pero siempre sobre el esquema o criterio que se haya fijado estatutariamente. Sobre la cuantía, tenemos que resaltar el hecho que ya hay sentencias que condenan a los administradores o consejeros a volver a la sociedad determinadas cantidades porque se han venido a considerar "retribuciones tóxicas" o que corresponden a un interés "abusivo".

De esta forma, ya antes de las reformas introducidas por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, la jurisprudencia a través del TS en varias sentencias, destacando las de 13 de noviembre de 2008³, estableció la llamada doctrina del milímetro disponiendo que para determinar que los estatutos establecen la retribución de los administradores "con certeza" hace falta que se cumplan, al menos, los siguientes requisitos:

- 1. Tienen que precisar el concreto sistema retributivo. Aunque las sociedades anónimas pueden optar por diferentes sistemas de retribución, sea cual sea la modalidad por la cual se adopte esta tiene que quedar reflejada claramente en los estatutos de la entidad.
- 2. Si el sistema escogido es el variable, y se concreta en una participación en los beneficios de la sociedad, no basta con la fijación de un límite máximo de esta participación, sino que el porcentaje tiene que estar perfectamente determinado en los estatutos.
- 3. Porque pueda sostenerse que los estatutos sociales establecen la retribución de los administradores "con certeza", y esta consista en una asignación de carácter fijo, no basta con que se prevea la existencia y obligatoriedad de la misma, sino que, además, hace falta que en todo caso los estatutos prevean el *quantum de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía.

De esta forma concluye el Informe de 12 de marzo de 2009 de la Dirección General de Tributos cuando indica que:

«si los estatutos de la sociedad, sea limitada o anónima, recogen el carácter remunerado del cargo de administrador, aun cuando no se cumplan los requisitos de certeza que han establecido las sentencias del Tribunal Supremo en cuestión, en aplicación de la Ley 61/1978 para que dicho gasto tenga la consideración de «obligatorio» y «necesario», sí que tendrán la consideración de gasto fiscalmente

responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos." Texto que entrará en vigor en enero de 2015.

³ Se fijó la llamada doctrina Mahou, en el mismo sentido las posteriores STS de 11 de marzo de 2010 (RJ 2010/3476) y SAN de 23 de febrero de 2011 (JT 2011/376)

deducible de acuerdo con la regulación vigente del TRLIS, dado que representan un gasto contable, están registrados en los resultados de la sociedad, no representan una liberalidad y el TRLIS no establece peculiaridad específica alguna sobre las condiciones que deben cumplir estos gastos contables» .

También la Audiencia Nacional ha señalado⁴ que la Cuenta de Pérdidas y Ganancias debe incluir "necesariamente" la retribución correspondiente a los administradores sociales por ser ésta un gasto más de la empresa para la obtención de beneficios. Así, cuando el administrador es al mismo tiempo accionista mayoritario, es necesario distinguir a efectos de la deducción por el Impuesto sobre Sociedades cuando la retribución satisfecha es consecuencia de la prestación de servicios o cuando es mera retribución de capital, para lo que exige que resulte probada la prestación de los servicios que se retribuyen.

En síntesis, las diferencias con la Inspección se centran en determinar qué parte de la retribución se recibe como administrador y cuál como trabajador que realiza labores distintas de las propias de un administrador.

Y finalmente, con la llegada la nueva ley 27/2014, del Impuesto sobre sociedades⁵ , se admite que no se considera una liberalidad, las retribuciones a los administradores por el ejercicio de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

Igualmente, con la reforma introducida en la ley 31/2014 , de 3 de diciembre⁶, se introducen los siguientes elementos:

"El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:

- *a) una asignación fija,*
- *b) dietas de asistencia,*
- *c) participación en beneficios,*
- *d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia,*
- *e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución,*
- *f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y*
- *g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.*

⁴ Sentencia de la Audiencia Nacional de 04 de abril de 2014, Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda)

⁵ ArT.15.e) de la ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre sociedades.

⁶ Se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, en otros los artículos 217, 218 y 219 sobre la remuneración de los administradores

3. El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación. Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de éstos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.

4. La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables.»

En cuanto a los diferentes sistemas de retribución:

“1. Cuando el sistema de retribución incluya una **participación en los beneficios**, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma. En este último caso, la junta general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, el porcentaje máximo de participación en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.

3. En la sociedad anónima, la participación solo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento del valor nominal de las acciones o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.»

“1. En la sociedad anónima, cuando el sistema de remuneración de los administradores incluya la **entrega de acciones o de opciones sobre acciones**, o retribuciones referenciadas al valor de las acciones deberá preverse expresamente en los estatutos sociales y su aplicación requerirá un acuerdo de la junta general de accionistas.

2. El acuerdo de la junta general de accionistas deberá incluir el número máximo de acciones que se podrán asignar en cada ejercicio a este sistema de remuneración, el precio de ejercicio o el sistema de cálculo del precio de ejercicio de las opciones sobre acciones, el valor de las acciones que, en su caso, se tome como referencia y el plazo de duración del plan.”

De esta forma, se permite la distribución desigual de la retribución en función del cargo que ostente el consejero / administrador, revocando así la doctrina de la Dirección general de los Registros y el Notariado⁷ y se habla ya de la "razonabilidad de la retribución", eludiendo así al tema de las "retribuciones tóxicas" a que hacíamos referencia más arriba.

⁷ Vease resolución de la DGNR de 07 de marzo de 2013 que establece que para destruir la presunción de gratuidad se debe determinar que el órgano de administración es retribuido, estableciendo además **el concreto sistema de retribución** de los administradores y por tanto al determinar la cláusula debatida que “la cuantía concreta de la remuneración será fijada por la junta general cada año, es

La remuneración de los administradores tiene que ser razonable, de acuerdo con la situación económica de la sociedad y con las funciones y responsabilidades que los sean atribuidas. El sistema de remuneración tiene que estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad de la sociedad en el largo plazo

En cuanto a la remuneración consistente en una participación en los beneficios sociales y a la vinculada a las acciones, la reforma viene a flexibilizar la norma diciendo que estatutariamente se puede fijar un importe exacto o máximo.

La reforma plasma dos tipos de retribuciones:

- la remuneración inherente al cargo de administrador que tiene que constar en estatutos y ser aprobada por la Junta y,
- la retribución de los llamados "consejeros ejecutivos" que tiene que constar a un contrato que detalle a su vez las funciones por las cuales se le va a retribuir. Este contrato regulador de las funciones ejecutivas formalizado con el consejo, requerirá de mayoría de los consejeros sin que pueda votar el interesado.

De esta forma, la reforma por fin materializa la realidad societaria en que las compañías retribuyen a los consejeros ejecutivos fuera de los estatutos.

Así queda clarificado para la figura por ejemplo del Consejero Delegado puesto que es el Consejo quien delega en él determinadas funciones ejecutivas, pero no ocurre así cuando la gestión de la compañía lo asume un Administrador Único, como pasa en una gran parte de las sociedades españolas en las que coincide la figura del accionista mayoritario / administrador único / director general.

Se prevé un régimen transitorio, aunque la reforma sobre la Ley de Sociedades de capital entra en vigor el 24 de diciembre de 2014, en relación con las modificaciones que regulan la remuneración de consejeros con las modificaciones estatutarias que ello pueda suponer, deberán acordarse en la primera junta general que se celebre a partir del 1 de enero de 2015.⁸

Si la primera junta general ordinaria de accionistas que se celebre a partir del 1 de enero de 2015 aprueba con carácter consultivo el informe sobre remuneraciones de los consejeros, se entenderá que la política de remuneraciones ha sido aprobada a efectos, y, por tanto, mantendrá su vigencia durante los tres ejercicios siguientes y su modificación durante dicho plazo requerirá acuerdo de junta general. Por el contrario, si la junta general ordinaria celebrada a partir del 1 de enero de 2015 no aprobara con carácter consultivo el informe sobre remuneraciones, la política de remuneraciones de los consejeros deberá

evidente que deja al arbitrio de la junta el concreto sistema de retribución del órgano de administración, con la falta de seguridad que ello supone tanto para los socios actuales o futuros de la sociedad, como para el mismo administrador cuya retribución dependería de las concretas mayorías que se formen en el seno de la junta general".

⁸ Las modificaciones introducidas por esta Ley en los artículos 217 a 219, 529 ter, 529 nonies, 529 terdecies, 529 quaterdecies, 529 quinquedecies, 529 septendecies y 529 octodecies del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2015 y deberán acordarse en la primera junta general que se celebre con posterioridad a esta fecha (Disposición transitoria)

consecuentemente modificarse y someterse a la aprobación vinculante de la junta general de accionistas no más tarde de la finalización del ejercicio social siguiente (en ejercicios sociales que coincidan con el año natural, con anterioridad al 31 de diciembre de 2016), y con efectos a partir del ejercicio posterior (es decir, en el ejemplo indicado, con efectos para los ejercicios 2017, 2018 y 2019).⁹

Antes de la reforma, los administradores, tenían que tener una retención del 42%, independientemente del salario, retribución, cuando era remunerado, si era gratuito, en caso de percibir un salario / honorarios por la gerencia de la empresa. Hay que tener en cuenta la mencionada jurisprudencia del TS de 2008, que ha considerado respecto de los administradores de una sociedad con la cual han suscrito un contrato laboral de alta dirección que supone el ejercicio de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de este cargo (es decir, la representación y gestión de la sociedad), que se tiene que entender que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, al entender estas funciones asumidas en las propias del cargo de administrador, "porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes". Por lo tanto, la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, con independencia que se hubiera formalizado un contrato laboral de alta dirección, se tienen que entender comprendidas, a efectos del IRPF, en los rendimientos del trabajo previstos en la letra e) del apartado 2 del artículo 17 de la LIRPF, que establece que en todo caso, y con independencia, por lo tanto, de su naturaleza mercantil, 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 otros miembros otros órganos representativos".

⁹ En continuación Disposición Derogatoria de la reforma de la ley de Sociedades de Capital: " El artículo 529 novodecies del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2015 y resultará de aplicación a las sociedades anónimas cotizadas en la forma siguiente:

- **a)** En caso de que la primera junta general ordinaria de accionistas que se celebre a partir del 1 de enero de 2015 apruebe con carácter consultivo el informe sobre remuneraciones de los consejeros, se entenderá que la política sobre remuneraciones de la sociedad contenida en el mismo ha resultado igualmente aprobada a efectos de lo dispuesto en el artículo 529 novodecies, resultando el citado artículo de aplicación a dicha sociedad desde ese momento.
- **b)** En caso de que dicha junta general ordinaria no apruebe consultivamente el informe sobre remuneraciones de los consejeros, la política de remuneraciones de los consejeros deberá someterse a la aprobación vinculante de la junta general de accionistas no más tarde del término del ejercicio siguiente, conforme a lo dispuesto en el artículo 529 novodecies y con efectos a partir del ejercicio posterior.

Los consejeros nombrados con anterioridad al 1 de enero de 2014 podrán completar sus mandatos aunque excedieran de la duración máxima prevista en el artículo 529 undecies del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital."

En el caso de socios que realizan una actividad profesional, los rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en el 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 mencionado régimen especial. "

En primer lugar, el socio-trabajador tiene que emitir una factura a su empresa por estas actividades económicas con la preceptiva repercusión del IVA.

En segundo lugar, este cambio, también comportará la asunción otras obligaciones formales para el socio-trabajador como por ejemplo el alta en el censo de empresarios, la obligación de traer un libro de facturas, y la presentación de las declaraciones periódicas pertinentes a Hacienda.

En principio, el IVA que repercuta el socio se lo deducirá la sociedad y será neutro para Hacienda.

- De cara al socio trabajador:

A nivel de renta, no cambiará nada, puesto que hasta ahora declaraba su retribución como rendimientos del trabajo, aunque con menos gastos deducibles (sólo la seguridad social) que a partir de enero podrá incrementar con la posibilidad de deducción de más gastos.

A nivel burocrático los efectos son relevantes por la obligación de cumplir con nuevos requerimientos formales: facturas, censos, libros etc.

El porcentaje de retención e ingreso por anticipado sobre los rendimientos del trabajo que se perciban por la condición de administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que actúen en nombre suyo, y otros miembros otros órganos representativos, será del 35 por ciento. Sin embargo, en los términos que reglamentariamente se establezcan, cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe limpio de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso por anticipado será del 19 por ciento.

Sea como fuere, a partir de 2015 y desde el punto de vista fiscal, las retribuciones de los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato laboral no se considerarán expresamente y automáticamente como donativo y liberalidad, y en consecuencia serán gasto deducible. Pero ello no conlleva que se hayan resuelto los problemas:

Tenemos al Administrador que además de desempeñar el cargo de administrador, efectúa un trabajo a la sociedad. En caso que el cargo de administrador sea gratuito, si las percepciones cobradas se ajustan a precio de mercado o a los criterios señalados en la Ley de Sociedades de Capital. Si se ajustan a precio de mercado, no sería necesario realizar ningún cambio. Entendemos que sería perfectamente demostrable que la retribución percibida es la que se deriva de una relación laboral, fruto de la aportación del trabajo y además, tal como marca los estatutos el cargo de administrador es gratuito. Así, si el cargo de administrador es gratuito, si no se dice lo contrario, por tanto la relación laboral es totalmente

compatible con la relación mercantil del desempeño del cargo de administrador, a título gratuito, máxime si cumple con los requisitos para calificar como rendimiento de actividad como es la ordenación por cuenta propia y la existencia de medios de producción en sede del socio.¹⁰

En caso que el sueldo que cobra el administrador y trabajador de la sociedad sea superior sueldo que podría cobrar cualquier otro empleado que desarrollara idénticas funciones. En este caso, el riesgo fiscal se eleva, ya que se podría entender que las retribuciones cobradas por el administrador son íntegramente derivadas de su condición de administrador, y se podría perder el derecho a deducción del gasto en el Impuesto de Sociedades, y además dichas retribuciones tienen una retención actual del 42% y en 2015 del 35%. En la medida en que las retenciones efectuadas según tablas sean inferiores a este porcentaje, la empresa incurriría en una infracción por dejar de ingresar, en concepto de pago de retenciones.

Por tanto, en este caso, es importante, o bien adecuar la retribución a precio de mercado, o bien modificar los estatutos para reflejar la realidad de la situación. Cabe destacar que en estos casos, el administrador puede percibir una retribución por el trabajo aportado (a valor de mercado) y además, otra retribución por desempeñar el cargo de administrador. Ahora bien, esta última debe de estar contemplada en los estatutos de la sociedad.

Por otro lado, tenemos al Administrador que además de desempeñar el cargo de administrador, aporta su trabajo en la sociedad. Pero que además, de los estatutos de la sociedad, se desprende que el cargo de administrador es remunerado. En este caso, no se debería hacer nada, pues la retribución percibida, es una retribución por el cargo de administrador, contemplada en los estatutos, deducible en impuesto de sociedades. Solo comentar lo mismo que el apartado anterior, es decir, el administrador puede percibir una retribución por el trabajo aportado, siempre a valor de mercado y además, otra retribución por desempeñar el cargo de administrador. Ambas serían deducibles en el impuesto de sociedades. En este caso, los pagos en concepto de retribuciones al administrador, también tienen una retención del 42%, el 35% a partir de enero de 2015.

También está el Administrador que además de desempeñar el cargo de administrador, no aporta su trabajo en la sociedad, sino que sus únicas funciones son de dirección. De los estatutos de la sociedad, se desprende que el cargo de administrador es gratuito. Es el caso de un administrador que tiene el cargo de director gerente. En este caso, se entiende que cualquier retribución cobrada, por cualquier concepto es retribución del cargo de administrador. Esto se dará en una empresa con cierto tamaño, en la que por el número de trabajadores y su organigrama funcional, ponga en evidencia que el administrador y gerente de la sociedad, solo realiza funciones inherentes a su cargo. En este caso es importante que dicha retribución esté contemplada en los estatutos y que se aplique la retención del 42%, el 35% a partir de enero de 2015.

En el caso de que no se trate de un director general, sino de un director financiero, un director de marketing o un director comercial (por citar algunos ejemplos), debería estudiarse el cargo que ocupan en el órgano de administración. Entendemos que si se tratara de un director de un área funcional y su función en el consejo de administración es la de mero vocal, se podría entender que su relación es

¹⁰ Se contempla en Nota Informativa 1/2012 del Departamento de Gestión tributaria de la Administración de Hacienda

meramente laboral, regulada por el Estatuto de los Trabajadores, dejando de margen la relación mercantil.

En definitiva, lo que la reforma fiscal ha propiciado es que a partir de 2015 las retribuciones de los administradores, sea cual sea su origen, no se considerarán automáticamente como donativo y liberalidad, y en consecuencia serán gasto deducible.

FIDE