

LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES, SOCIOS Y DIRECTIVOS. ASPECTOS MERCANTILES, LABORALES Y FISCALES

Presenta: JOSEP CID
Economista asesor fiscal
jcid@lladogrup.com

AMBITOS QUE COMENTAREMOS

- 1. MERCANTIL:** En cuanto a los **órganos sociales** de una empresa.
- 2. LABORAL:** Relación de **trabajo y cotización** a la Seguridad Social.
- 3. FISCAL:** Relativo a la **deducibilidad del gasto** en el Impuesto de Sociedades y su **tributación**.



Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

SOCIOS	
a. Socios profesionales	<ul style="list-style-type: none"> ▪ IRPF. Actividad económica/Trabajo personal. <ul style="list-style-type: none"> • Valoración de las retribuciones. • Determinación del Rendimiento Neto.- gastos ▪ IS. <ul style="list-style-type: none"> • Deducibilidad. • Operaciones vinculadas.
b. Socios no profesionales	<ul style="list-style-type: none"> ▪ IRPF. Trabajo personal. <ul style="list-style-type: none"> • Valoración de las retribuciones. ▪ IS. <ul style="list-style-type: none"> • Deducibilidad. • Operaciones vinculadas.
c. Socios/Accionistas	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Personas físicas. Dividendos. <ul style="list-style-type: none"> • IRPF. Rendimientos del capital. • IS. No deducibilidad. ▪ Personas jurídicas. Dividendos. <ul style="list-style-type: none"> • IS. Rendimientos del capital. Exención 95%.

Normativa MERCANTIL de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

LSC. ADMINISTRADORES. Concepto y remuneración

Concepto	Es competencia de los administradores la gestión y representación de la sociedad en los términos establecidos en la Ley de Sociedades de Capital (LSC).
Requisitos subjetivos	Los Administradores de la sociedad podrán ser personas físicas o jurídicas .
Remuneración	<ul style="list-style-type: none"> ➤ El cargo será => gratuito, salvo que en Estatutos Sociales establezcan lo contrario. ➤ El sistema de remuneración debe recogerse en los Estatutos tanto en S.A. como en S.L. ➤ El sistema de remuneración podrá consistir en: <ul style="list-style-type: none"> a) una asignación fija b) dietas de asistencia a) participación en beneficios b) retribución variable con indicadores o parámetros de referencia c) remuneración en acciones o vinculada a su evolución <p>indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y</p> <ul style="list-style-type: none"> a) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos. <p>Los Estatutos sociales podrán incluir cualquier otro sistema.</p>

Normativa MERCANTIL de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL (I)

1. ASPECTOS MERCANTILES: Esta **retribución** ha de regularse en la **Junta General** de Accionistas:

- **El importe máximo** de todos los administradores.
- **La distribución de la retribución** entre los administradores o del Consejo de Administración.
- El **administrador** puede realizar funciones de **dirección general o gerencia y funciones ordinarias como trabajador profesional**.

➤ **Artículo 217. Remuneración de los administradores.**

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.

Normativa MERCANTIL de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL (II)

ESTATUTOS SOCIALES: Deben recoger el **cargo retribuido** del administrador y el sistema de remuneración.

- **La ausencia de esta mención expresa** en los estatutos sociales, el cargo es **gratuito** y si percibe retribución, **no será gasto deducible**.
- La norma no reconoce a la **Junta General competencia** alguna para acordar la retribución. **Son los estatutos sociales**.
- **La junta General determina el importe máximo de la remuneración anual**, en consideración a las funciones y responsabilidades atribuidas, **con vigencia indefinida**.
- Ha de guardar una **proporción razonable con la importancia** de la sociedad **y la situación económica** que tenga en cada momento.
- Si la retribución es en base a una **participación en beneficios sociales**, los estatutos **sociales** concretan y determinan la participación o **el porcentaje máximo y la Junta General** concreta el porcentaje de cada año o ejercicio.

Normativa MERCANTIL de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL (III)

CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN: Si hay **Consejero Delegado**, es necesario que se celebre un **contrato** que deberá ser aprobado por las **2/3 partes de votos del consejo** y se **detallaran todos los conceptos**, estando **prohibido percibir** cualquier retribución que no contemple el contrato.

- Las Sociedades que pueden formular **balance abreviado**, pueden **omitir en la memoria** esta información y en caso contrario deben reflejar todas las retribuciones.



Normativa MERCANTIL de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

CONCEPTOS IMPORTANTES

<p>Remuneración ADMINISTRADOR</p>	<p>➤ <u>Remuneración mediante participación en beneficios:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Debe constar expresamente en estatutos sociales que podrán concretar el porcentaje de participación o el porcentaje máximo. ▪ Bº repartible: límite 10% en S.R.L. ▪ En las S.A debe dotarse con carácter previo la reserva legal y estatutaria, en su caso, así como atenderse al dividendo preferente de los accionistas sin voto. Asimismo, debe reconocerse a los accionistas el dividendo del 4% (o el fijado en estatutos).
---------------------------------------	---

Normativa MERCANTIL de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

CONSEJEROS DELEGADOS

<p>Delegación de facultades del consejo de administración</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ La relación sociedad – consejero delegado o consejero con funciones ejecutivas deberá reflejarse mediante <u>contrato</u> aprobado por el Consejo de Administración. ➤ <u>Régimen retributivo:</u> en el contrato deben figurar todos los conceptos retributivos derivados de sus funciones ejecutivas (indemnizaciones por cese, primas de seguro...) prohibiéndose percibir retribución por conceptos distintos. Toda retribución deberá ser aprobada por Junta General.
--	--

Retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades

Administrador - Gerente. Teoría del vínculo

➤ Los **órganos de administración** de las compañías mercantiles: Consejo de Administración, Administrador único u otras formas admitidas por la Ley



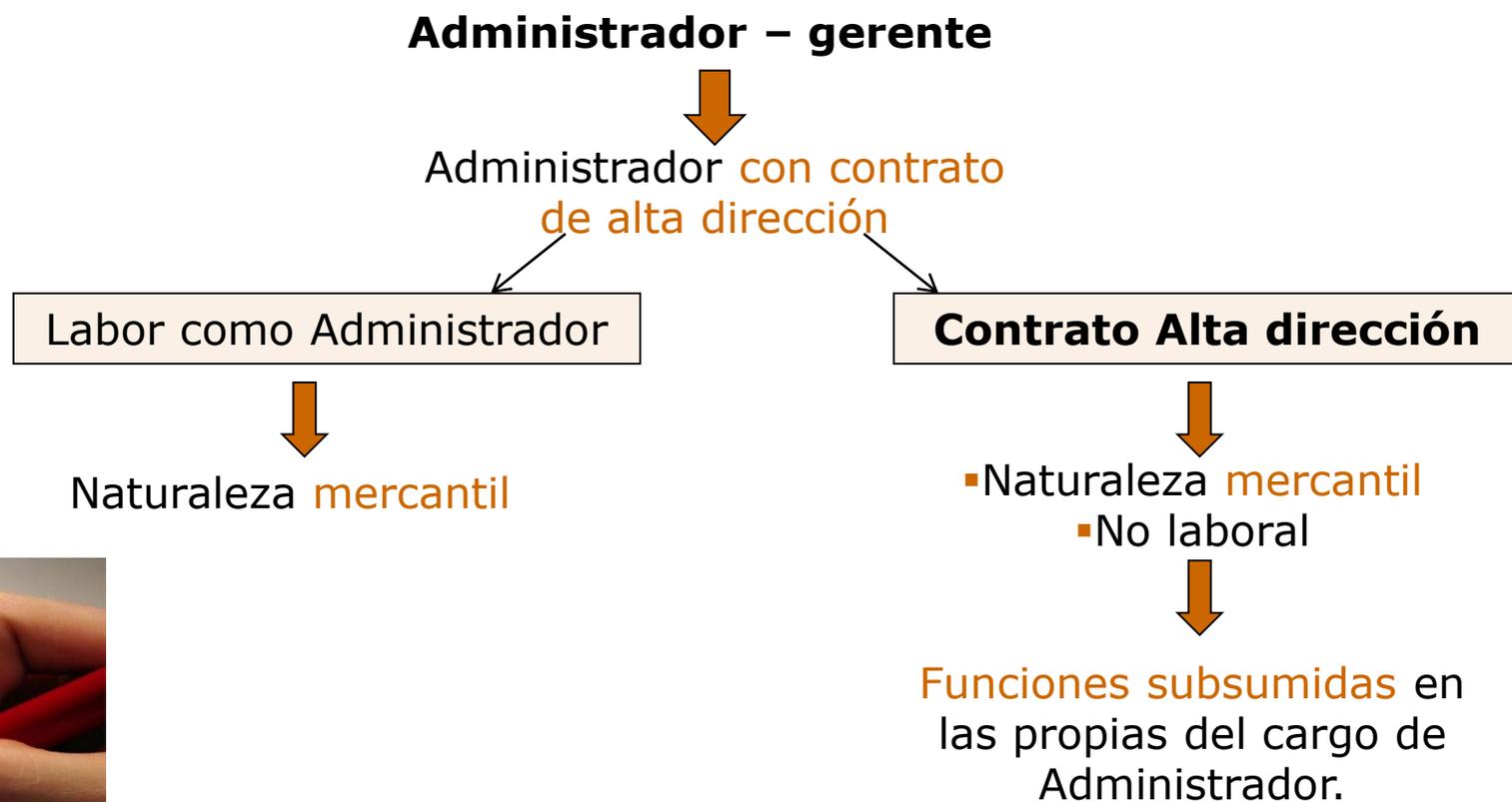
tienen como **función esencial** y característica



las actividades de **dirección, gestión, administración y representación** de la sociedad.

➤ Las personas o individuos que forman o **integran los órganos sociales**, están unidos a la compañía por medio de un vínculo de indudable **naturaleza mercantil y no de carácter laboral**.

Retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

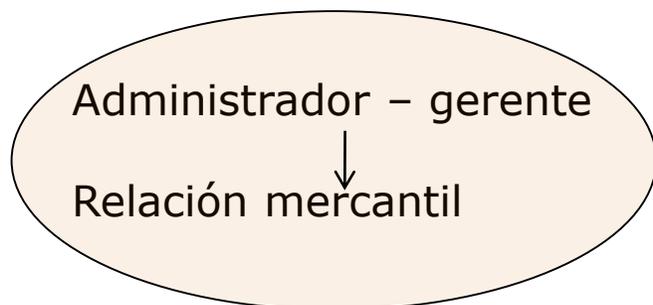


Retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades

Administrador. Compatibilidad con otras funciones

En la Sentencia Mahou 13-11-2008, recogiendo el criterio de otras Sentencias (Sentencia 26-12-2007, por ej.), **se admite la compatibilidad** de las funciones de administrador con **la realización de trabajos comunes u ordinarios**.

“Como regla general, solo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, **no calificable de alta dirección**, sino comunes, **cabría admitir el desempeño simultáneo** de cargos de **administración** de la sociedad y de una relación de carácter **laboral**” (Sentencia 11-03-1994)



Compatible con realización de trabajos comunes

↓
Relación laboral



Retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

Naturaleza del vínculo

Administradores / as



Relación Mercantil

Registro Mercantil
Normativa Civil



Alto Directivo
Director General



Relación Laboral
Especial RD 1382/1985

Libertad pactos
Mutua confianza



Director /a Financiero
Director /a RR.HH
Director /a Marketing
Director /a Comercial



Relación laboral común
Estatuto Trabajadores



Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La calificación de las rentas obtenidas por el socio



Depende de su condición:

- Administrador
- Trabajador
- Empresario/profesional
- Socio
- Con **independencia** del régimen de cotización a la Seg. Social en el que se encuentre.



Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

ADMINISTRADOR (I)

➤ **La calificación a efectos laborales** de una relación no es el único criterio para calificar unos rendimientos fiscalmente.



▪ **La condición de socio no afecta** a la calificación de los rendimientos obtenidos por las funciones de administrador



▪ **Administrador: Relación mercantil** con la sociedad. NO laboral.



▪ **Las retribuciones** percibidas por los órganos de Administración tienen la consideración de **Trabajo personal** por regulación expresa (art. 17.2.e) LIRPF).

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

ADMINISTRADOR (II)

Consecuencias:

- **Retención del 35 por 100 (a partir del 1-1-2016).** No obstante, cuando los rendimientos procedan de entidades con una cifra de negocios < **100.000 euros**, el porcentaje de retención será **del 19 por 100** (a partir del 1-1-2016).
- **No son aplicables:**
 - Las exenciones del **art. 42.2 LIRPF. Retribuciones en especie.**
 - **Ni el régimen de dietas**, admitiéndose el “gasto por cuenta de tercero” para cantidades de estancia y locomoción.
 - **Desde 1-1-2015:** se considerarán **operaciones vinculadas** las realizadas entre una entidad y sus consejeros o administradores, **salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.**

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

TRABAJADOR (I)

➤ El artículo 17.1 LIRPF establece que **se considerarán rendimientos íntegros del trabajo**: *Todas las contraprestaciones o utilidades, cualesquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie (...), que deriven, directa o indirectamente, **del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria** y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.*

➤ **Se calificarán como Trabajo personal:**

- Relación laboral de alta **dirección, gerentes**: **siempre que no sean administradores** (tengan o no la condición de socios).
- Relación laboral común (compatible con la de Administrador). Difícil de delimitar.

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

TRABAJADOR (II)

Consecuencias:

- **Las retenciones seguirán el criterio general** aplicando las tarifas a la base de la retención.
- **Son aplicables:**
 - Las exenciones del art. 42 LIRPF. **Retribuciones en especie.**
 - La exención del art. 7.p) LIRPF (V1567-11). **Exención trabajos extranjero.**
 - Aplicará el régimen de **dietas, estancia y locomoción.**
 - Estaremos ante **una operación vinculada.**



ENCUADRAMIENTO DE LOS SOCIOS Y ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES MERCANTILES A LOS EFECTOS DE SU COTIZACION A LA SEGURIDAD SOCIAL (I)

2. ASPECTOS LABORALES: Los administradores su relación con la Sociedad **es mercantil y fuera del derecho laboral.**

- Pero **también** pueden acumular la condición de **trabajador ordinario.**

1. PERSONAL DE ALTA DIRECCION:

- Es una relación laboral especial y **debe existir un contrato por escrito** y si **no se hace**, puede comportar una **relación laboral común** y regulada con el Estatuto de los Trabajadores.
- **Deben tener autonomía y no recibir instrucciones** de los órganos directivos delegados y si es así se consideran **mandos intermedios.**
- **La teoría del VÍNCULO** es cuando la relación de **administración y alta dirección** se producen en **la misma persona**, la relación **no es laboral** sino mercantil.
- **No existen distinción** en la legislación española **entre las dos funciones**, hay un único vínculo entre la sociedad y la persona.

Encuadramiento de los socios y administradores de sociedades mercantiles a los efectos de su cotización a la Seguridad Social (II)

2. Administradores -SOCIOS SIN CONTROL EFECTIVO

Se incluyen obligatoriamente en el **Régimen General de la Seg. Social** como “**asimilado a trabajadores por cuenta ajena**”, cuando desempeñen **funciones de dirección**.

Control efectivo (D.A. 27ª LGSS): Si se dan **cualquiera** de estas circunstancias, **cotiza en el RETA**.

- 1) **Que $\geq 50\%$ capital** de la sociedad para que preste sus servicios esté distribuido **entre socios, con los que conviva**, y con los que **exista vinculación** (conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, **hasta el 2º grado**).
- 2) Que su participación sea **$\geq 1/3$ del capital social. Individualmente**.
- 3) Que su participación sea **$\geq 1/4$ del capital social si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad**.
- 4) En los medios en que no concurren las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar que el trabajador dispone de control efectivo de la sociedad.

Encuadramiento de los socios y administradores de sociedades mercantiles a los efectos de su cotización a la Seguridad Social (III)

3. Consejo y administrador-SOCIO CON CONTROL EFECTIVO

D.A. 27ª LGSS:

- Estarán **obligatoriamente incluidos** en el Régimen Especial de la Seg. Social de los trabajadores por cuenta propia o **autónomos**:
 - quienes ejerzan **las funciones de dirección y gerencia** (consejero o administrador),
 - o presten otros **servicios a título lucrativo** de forma habitual, personal y directa,
 - siempre que posean el **control efectivo**, directo o indirecto, de aquella ($\geq 50\%$ del Capital Social).

Encuadramiento de los socios y administradores de sociedades mercantiles a los efectos de su cotización a la Seguridad Social (IV) CON CONTROL EFECTIVO

	CONDICION	REGIMEN SEG. SOCIAL
Consejeros y administradores, socios con control efectivo	<p>Socios trabajadores que:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Presten servicios a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa. ➤ Posean el control efectivo de la sociedad. 	<p>Régimen especial de trabajadores autónomos (D.A. 27ª. 1 LGSS) (RETA)</p>
	<p>Socios que:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Desempeñen funciones de dirección y gerencia a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa. ➤ Su participación sea $\geq 1/4$ del Capital Social. 	
	<p>Consejeros o administradores que:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Desempeñen funciones de dirección y gerencia. ➤ Posean el control efectivo. 	

Encuadramiento de los socios y administradores de sociedades mercantiles a los efectos de su cotización a la Seguridad Social (V)

2.4. Socios trabajadores de sociedades mercantiles

CONDICION	RÉGIMEN SEG. SOCIAL
Socio trabajador sin control efectivo .	Régimen general.
Socio con relación laboral de alta dirección sin control efectivo .	Régimen general o especial que corresponda según actividad.

Encuadramiento de los socios y administradores de sociedades mercantiles a los efectos de su cotización a la Seguridad Social (VI)

FUNCIONES. En definitiva, **lo que determina que un socio cotice en el RETA** es el hecho de poseer el **CONTROL EFECTIVO** y trabajar en su empresa:

SOCIO CON CONTROL EFECTIVO	COTIZACION
Administrador activo	RETA
Administrador pasivo	No cotiza
Administrador pasivo y trabajador	RETA
Trabajador (1)	RETA
Ni administrador ni trabajador	No cotiza

(1) Tanto si desarrolla funciones de **gerencia** como cualquier **otro tipo de funciones**.

Encuadramiento de los socios y administradores de sociedades mercantiles a los efectos de su cotización a la Seguridad Social (VII)

SIN CONTROL EFECTIVO

- **Régimen General.** Si usted trabaja en una sociedad de la que tiene participaciones, **pero sin llegar a tener su control** (es decir, sin alcanzar los umbrales de capital indicados), deberá cotizar en el **Régimen General (ordinario o como asimilado,** según las tareas que realice):

SOCIO SIN CONTROL (O NO SOCIO)	COTIZACION
Administrador activo y director general o gerente	RGSSA
Administrador activo no retribuido y no trab. (1)	No cotiza
Admin. Activo no retribuido y trabajador	RGSS
Administrador pasivo	No cotiza
Administrador pasivo y trabajador	RGSS
Ni administrador ni trabajador	No cotiza

(1) Según Consulta TGSS 3/2011 de 9 de febrero.

RGSSA – Régimen General Seguridad Social Asimilado.

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (I)

Deducibilidad: retribuciones de los administradores

- Retribuciones de los administradores **recogidas en estatutos** por el mero desempeño de sus funciones.
- **Deducibles** según lo establecido en el art. 15. e) de la Ley 27/2014.
 - **Si el cargo es gratuito** y el Administrador cobrase alguna cantidad por sus funciones como tal => **no deducible.**
- Retribuciones de los administradores por el desempeño de **funciones de alta dirección**, u **otras funciones** derivadas de un contrato de **carácter laboral**.

Deducibles según lo establecido en el art. 15. e) de la Ley 27/2014 **si están recogidos en los estatutos.**

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (II)

➤ **Artículo 18. 2.b) LIS:** **excluye** la retribución de administradores de la **regla de vinculación**.

➤ **Artículo 15 e) LIS:**

No tendrán la consideración de **liberalidades** las retribuciones a los administradores por el desempeño de **funciones de alta dirección**, u otras funciones derivadas de un **contrato de carácter laboral** con la entidad.

➤ **Artículo 15 f) LIS:**

No serán fiscalmente deducibles los gastos de actuaciones **contrarias al ordenamiento jurídico**.

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

Valoración de las operaciones vinculadas socio o administrador-sociedad

Perímetro de vinculación: (art. 18.2 LIS)

- A. Una entidad y sus socios o partícipes.
 - B. Una entidad y sus consejeros o administradores, **salvo en las retribuciones por el ejercicio de sus funciones.**
 - C. Una entidad y los **cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco**, en línea directa o colateral, por **consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado** de los socios, partícipes, consejeros o administradores, etc.
- Si la vinculación es en función de la relación de socios o partícipes, el **porcentaje mínimo de participación** debe ser igual o superior al **25%**.
 - Prestaciones de servicios por socios (trabajo o profesionales) con **participación menor del 25%** ya no son operaciones vinculadas.

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

Administrador – Persona Jurídica. Resumen					
IVA			IS		
Sujeción	Calificación	Tipo	Rendimiento	Retención	Exención /DDID
Sí, salvo prueba en contrario	Servicio	General	Ingreso	General 19%	No

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO (I)

Según el art. 4. Ocho. Dos LIP (*Bienes y derechos exentos*):

La plena **propiedad**, la **nuda propiedad** y el **usufructo vitalicio** sobre las participaciones en entidades, con o sin cotización en mercados organizados, siempre que **concurran las condiciones siguientes**:

- a) Que la entidad **no sea de mera tenencia** de bienes.
- b) **Que la participación** en el **capital** de la entidad sea **≥ 5%** computado de **forma individual**, o del **20% conjuntamente** con su cónyuge, ascendientes, descendientes o **colaterales de 2º grado**, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.
- c) Que el SP ejerza efectivamente **funciones de dirección** en la entidad, percibiendo por ello una **remuneración que represente más del 50%** de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO (II)

Cuando la participación en al entidad sea conjunta con alguna o algunas personas a las que se refiere la letra b) anterior, **las funciones de dirección y las remuneraciones** derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que **todas ellas tengan derecho a la exención.**



Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (I)

a) **En las transmisiones a título lucrativo *inter vivos***, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante, a las que sea de aplicación la exención del Impuesto sobre Patrimonio se aplicara una **reducción del 95% del valor de adquisición si:**

- 1. El donante tuviese una edad ≥ 65 años** o fuese incapacitado permanente absoluto o de gran invalidez.
- 2. Que deje de ejercer** funciones de dirección y de percibir remuneración por ellas desde la transmisión.
- 3. El donatario debe mantener** lo adquirido y tener derecho a la **exención del IP** en los **10 años** siguientes y no realizar actos de disposición que den lugar a una minoración de la adquisición (5 años en Cataluña).

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (II)

- b) En una adquisición “**mortis causa**”, a favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una **empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades** del causante, a las que sea de aplicación la **exención del Impuesto sobre Patrimonio** se aplicara una **reducción del 95%** del valor de adquisición siempre que la **adquisición se mantenga**, durante los **5 años siguientes** al fallecimiento del causante, salvo que falleciera el adquirente dentro de ese plazo.

Exención IP



Reducción ISD “mortis causa”

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

- **Componente Formal:** contrato o nombramiento.
 - **Deben acreditarse** las funciones directivas con unos u otros.
 - CV1848-09:
 - Director de departamento: **contrato.**
 - Contrato Alta dirección (no administrador): **contrato.**
 - Administrador: nombramiento =>Retribución: **estatutos.**



TRIBUTACION DE LOS SOCIOS

Los rendimientos obtenidos **por los socios** de una entidad en cuyo capital participen, **podrán calificarse como:**

- I. Servicios profesionales
- II. Trabajo personal
- III. Actividad empresarial
- IV. Rendimientos del capital



Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

SERVICIOS PROFESIONALES (I) 1

I. Calificación de los rendimientos obtenidos por los socios como **SERVICIOS PROFESIONALES**

Requisitos	
IAE. Sección 2ª	Los servicios prestados a la sociedad han de provenir de actividades incluidas en al sección 2ª del IAE .
Participación en el Capital Social.	Tales servicios profesionales se presten por los socios a sociedades en cuyo capital participan .
Sociedad	Las sociedades desarrollarán actividades profesionales . Ley 2/2007
Encuadramiento del socio en la Seg. Social	El socio habrá de estar incluido en el RETA o en una mutualidad alternativa a dicho régimen.

➤ Gasto **deducible en el Impuesto de Sociedades**.

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

SERVICIOS PROFESIONALES (I) 2

- **Caso especial: socios de S.L.P.** Contestación TGSS. D.P. de Barna: son socios de una SP los socios profesionales personas físicas, regulada por la **Ley 2/2007**, y que ejerzan en el seno de la misma, **por lo que todos ellos con independencia de su participación social** y de si ejercen o no las funciones de dirección y gerencia de la misma, quedan comprendidos en el campo de **aplicación del RETA** (entienden que ejercen una actividad por cuenta propia).

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

SERVICIOS PROFESIONALES (I) 3 Y TRATAMIENTO EN EL IVA

- **¿Sujeción al IVA?**
- Para cubrirse del IVA conviene **contrato que contemple características de laboralidad.**
 - La calificación **exige sopesar los indicios** relativos a:
 - Las condiciones de trabajo
 - La remuneración
 - La responsabilidad
- La operación **estaría no sujeta** según el artículo 7, apartado 5 de la LIVA, si:
 - **Socio** queda **sometido a criterios organizativos** de la sociedad.
 - No percibe una **contraprestación económica significativa ligada a resultados de la actividad.**
 - Es la **sociedad** la que **responde frente a terceros.**

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

RENDIMIENTOS DEL CAPITAL

IV. Rendimientos del capital

En general:

- Dividendos
- Primas de asistencia a Juntas
- Intereses (préstamos a la sociedad)
- Etcétera,...

Retención:

- 19% en 2024.



Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

POSIBILIDAD DE DEFENSA COMO GASTO DEDUCIBLE ANTE HACIENDA

En base a las **resoluciones del TEAC 6/10/2019 y 17/7/2020** respecto del artículo 15 de la LIS, la **Administración Tributaria sigue levantando actas negando la deducibilidad de la retribución de las administraciones** que **no cumplen** estrictamente con los requisitos de la **normativa mercantil**.

Pero el tribunal Supremo en sentencia 150/2021 de 8/2/2021, **concluye** que la expresión **“actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”** que especifica el artículo 15.f) del Impuesto de Sociedades, **no puede utilizarse para negar la deducibilidad** de cualquier **gasto que incumple** cualquier precepto del ordenamiento jurídico, **ya que hace referencia a actuaciones graves**, como por ejemplo un **soborno** y otras conductas similares.

El artículo 15.e) de la ley del Impuesto de Sociedades, en relación con la retribución de los administradores, establece que **no serán considerados, como donativos o liberalidades “las retribuciones o los administradores por el desempeño de sus funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la Entidad.”**

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

NOVEDADES DE SENTENCIAS DE TRIBUNALES

Para no tener problemas podríamos asumir que tenemos que incluir en los **Estatutos de las sociedades el carácter remunerado del cargo de administrador, fijar la cuantía máxima de las retribuciones**, incluyendo las que perciban por el ejercicio de funciones ejecutivas, por la Junta General, y **formalizar el correspondiente contrato entre estos administradores altos directivos con la sociedad**, contrato que habrá de ser aprobado por el Consejo en los términos que establece la normativa mercantil.

“El incumplimiento de un requisito formal no puede impedir el ejercicio de un derecho”

La interpretación es que la retribución de los administradores, **sería un gasto deducible en el Impuesto de Sociedades**, con independencia de si la misma figura o no en los estatutos. Sería gasto deducible si por supuesto, **esta contabilizado, justificado y correlacionado con los ingresos**.

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

NOVEDADES DE SENTENCIAS DE TRIBUNALES

El actual párrafo del artículo 15.e) de la Ley del Impuesto de Sociedades, no considera liberalidades a las remuneraciones de los administradores **por ejercer funciones ejecutivas**, es norma especial, y por tanto, debe primar sobre el apartado f) del mismo artículo, que es el que no permite deducir **gastos contrarios al ordenamiento jurídico**, que es norma general.

La Audiencia Nacional interpreta que, si los **socios conocen la retribución de los administradores**, aunque las mismas no consten en los estatutos sociales, **si no impugnan el acuerdo**, el consentimiento conlleva a que el **gasto es deducible**.

El TJUE determina que **la retribución de los consejeros está libre de IVA**, ya que su actividad no es independiente. Diferente es cuando el **administrador es una Sociedad**, ya que hará la **factura con IVA y el 19% de retención** por la remuneración de la función.

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

NOVEDADES DE SENTENCIAS DE TRIBUNALES

La polémica se suscita cuando **el administrador cobra por ejercer funciones ejecutivas**, teniendo un contrato de alta dirección, como puede ser el de presidente, vicepresidente, consejero delegado o gerente, y esa remuneración no está determinada en los estatutos de la empresa.

La sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008, consideró que, para que sean deducibles en el Impuesto de Sociedades las **retribuciones de los altos directivos que a su vez son administradores**, han de estar determinados en los Estatutos sociales, por aplicación de la denominada "**Teoría del vínculo**" y en ellos se debe recoger con certeza la cuantía o la forma de determinarla, siendo este criterio el que se conoce como la "**Teoría del milímetro**". La Dirección General de Tributos, desactivó la teoría del milímetro.

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

NOVEDADES DE SENTENCIAS DE TRIBUNALES

Matiza el Tribunal Supremo que, en el supuesto de que **la retribución del administrador sea la retribución variable**, y se concrete en una **participación en los beneficios**, el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los Estatutos, que en el caso de **Sociedades Limitadas como máximo será el 10%** de los beneficios y en las Sociedades anónimas puede ser superior.

La relación según la Administración que une a **los administradores con la empresa y la remuneración es de alta dirección**, siendo esta subsumible en la relación mercantil por aplicación de la Teoría del vínculo y si además, **hay ausencia de acuerdo de la Junta General de Accionistas, para aprobar tales retribuciones**, comporta un evidente incumplimiento.

El Tribunal Supremo se pronuncia sobre la cuestión, en sentencia 875/2023 de 27 de junio de 2023 y se desprende que para que las retribuciones de los administradores sean deducibles tienen que estar contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos sociales, el modo e importe de la retribución, **sin que haga falta que se aprueben por Junta General**.

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

NOVEDADES DE SENTENCIAS DE TRIBUNALES

En el supuesto de que **se estipule una cantidad fija a concretar cada año por la Junta General de accionistas**, ha de admitirse la deducibilidad del gasto correspondiente al ejercicio, siempre que conste el acuerdo de la Junta en el que se aprueba tal dotación.

Para que se produzca la **reducción del 95 por 100 en el valor de las participaciones o acciones de una sociedad**, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, es preciso que se cumplan ciertos requisitos, como que las participaciones y acciones **estén exentas del Impuesto sobre el Patrimonio**, por lo que es necesario entre otros requisitos que la persona **ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad**, percibiendo por ello una retribución que represente **más del 50 por 100** de la totalidad de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo personal. Esto causó problemas con algunas Comunidades Autónomas.

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

NOVEDADES DE SENTENCIAS DE TRIBUNALES

La Ley de Sociedades de Capital en su artículo 217 establece que el cargo de **administrador es gratuito**, a menos que los Estatutos sociales establezcan lo contrario. El artículo 249 determina que, cuando un **miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado** o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será **necesario que se celebre un contrato** entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración y los Estatutos Sociales deben establecer si el cargo de los administradores, “en su condición de tales”, es remunerado o no y el sistema de remuneración. **Si no hay contrato, no puede percibir remuneración.**

La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018, que establece que **la relación entre los artículos 217 y 249 de la actual Ley de Sociedades de capital no es de carácter alternativo, sino acumulativo**, por lo que la retribución de los consejeros delegados y de los consejeros ejecutivos está sometida al principio de reserva estatutaria y a la intervención de la Junta General.

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

NOVEDADES DE SENTENCIAS DE TRIBUNALES

La sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021, ha clarificado la idea que está detrás de la expresión "**actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico**" necesita ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, **como sobornos y otras conductas similares**. Ya tenemos un argumento jurisprudencial con el que luchar en la vía administrativa para probar la deducibilidad del gasto por retribución al administrador por ejercer funciones ejecutivas

Aunque el gasto de la retribución no sea deducible en el Impuesto de Sociedades, el administrador persona física si deberá integrar dicha cuantía como un rendimiento de trabajo en su **Impuesto sobre la Renta**, tributando al tipo marginal que le corresponda, produciéndose, de esta manera, una sobreimposición y un enriquecimiento injusto para la Administración, aunque este argumento ha sido reiteradamente rechazado por el Tribunal Supremo.

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

NOVEDADES DE SENTENCIAS DE TRIBUNALES

La Audiencia Nacional, en sentencia de 16 de febrero de 2022, analiza el caso en que en **Junta General los asistentes aprueban la retribución de los administradores del ejercicio**. No obstante los **socios minoritarios impugnan** las retribuciones de ese ejercicio. **El juez de lo mercantil declara nulos** los acuerdos de dicho año, pasando a ser gastos no deducibles y la **Administración considera no deducibles las retribuciones de los ejercicios no impugnadas por los socios minoritarios**. La **Audiencia Nacional** aclara que, como los **socios minoristas no impugnaron los acuerdos tomados**, los gastos correspondientes a dichas retribuciones **son deducibles**.

En dos sentencias el Tribunal Supremo, 6 y 14 de julio de 2022, admite que las empresas puedan deducir como **gasto las retribuciones abonadas a un socio mayoritario que no sea administrador**. Aclara que lo importante es la realidad de la prestación del servicio, su efectiva retribución y su correlación con la actividad empresarial. **La administración opinaba que esas cantidades no eran deducibles** por ser liberalidades al no ser obligatorias. **El acento deberá ubicarse en la realidad y efectividad de la actividad desarrollada**, más que en la condición de socio, accionista o participe de quien la realiza.

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

NOVEDADES DE SENTENCIAS DE TRIBUNALES

Según la Administración Tributaria, para que estas partidas (**retribución variable**, con un límite máximo **del 10 por 100 del beneficio**) sean deducibles, **la retribución ha de quedar perfectamente determinado en los estatutos**, prácticamente al milímetro.

Para la Audiencia Nacional la deducibilidad de estos gastos obedece a una cuestión **de legalidad**, por lo que si **de acuerdo con la legislación mercantil** la retribución de los administradores **es válida**, dicha retribución constituye un **gasto deducible**.

Respecto el supuesto de **Sociedades integradas por un socio único**, el Tribunal Supremo determina que el cumplimiento del **requisito de la aprobación de la retribución** de los administradores **en la junta general** no puede ser exigible por tratarse de un **órgano inexistente**, ejerciendo el socio único las competencias de la Junta General.

Fiscalidad de la retribución de los socios, administradores y directivos de las sociedades.

NOVEDADES DE SENTENCIAS DE TRIBUNALES

El Tribunal Supremo, su sentencia de 8 de febrero de 2021, **desdice el argumento administrativo para no aceptar el gasto como deducible**, por lo que ya tenemos un criterio jurisprudencial para defender la deducción del gasto **cuando la remuneración por ejercer funciones ejecutivas no consta en los estatutos de la empresa.**

Por otra parte, conforme a **la jurisprudencia del TJUE, en el ámbito comunitario el vínculo laboral no se desvanece ni enerva por absorción del vínculo mercantil en aquello que sea favorable al trabajador.** Así, en materia fiscal, aunque a efectos mercantiles fueses de aplicación la teoría del vínculo, **no cabe negar la deducibilidad de las remuneraciones** satisfechas a un trabajador si hacen de peor condición a este o a su empresa pagadora por el mero hecho de formar parte de aquel, también, del órgano de administración, **siempre que dichas remuneraciones estén acreditadas, previstas en los estatutos, contabilizadas, y correlacionadas con los ingresos.**

LA RETRIBUCION DE LOS ADMINISTRADORES, SOCIOS Y DIRECTIVOS. ASPECTOS MERCANTILES, LABORALES Y FISCALES

c/ Sant Domènec, 39-41 – 08911 – Badalona – Barcelona - Telf. 934 646 210 – Fax 901 706 498 www.lladogrup.com – tributari@lladogrup.com

JOSEP CID: jcid@lladogrup.com
ANTONI ROMERO: aromero@lladogrup.com