



FLASH ÁREA DERECHO TRIBUTARIO.

TRATAMIENTO TRIBUTARIO RELATIVO A LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

Mayo 2014

1.-Introducción:

Desde hace unos años, y con motivo de diversas Sentencias del Tribunal Supremo el tratamiento tributario de la retribución de los administradores de las entidades mercantiles no ha sido una cuestión pacífica.

En los últimos meses, diversas resoluciones de la DGT han venido a clarificar la opinión de la Agencia Tributaria sobre diferentes aspectos relativos a esta cuestión.

En los procedimientos de comprobación e investigación iniciados por la Administración Tributaria, se observa que esta cuestión es objeto de especial seguimiento. En las últimas semanas, y concretamente en la Delegación Especial de Andalucía, se han empezado a recibir citaciones masivas de comprobación parcial en el que el único objeto de comprobación es, precisamente, verificar la tributación de la retribución de los administradores.

Por ello, es conveniente recordar cuál es el estado actual de esta cuestión por si fuera necesario actuar en consecuencia.

2.- El tratamiento tributario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la retribuciones percibidas por los Administradores por las diversas funciones realizadas en favor de la entidad.

Siguiendo la metodología propia de la Agencia Tributaria vamos a analizar la tributación de estas operaciones en relación a las diferentes funciones realizadas por las personas físicas, distinguiendo las consecuencias para la persona física y para la entidad.

2.1 Funciones de Administrador y de Gerente o Director General.

El criterio de la Administración Tributaria es que no se pueden diferenciar ambas funciones y que las funciones de Administrador absorben las funciones de Gerente o Director General. La Administración Tributaria entiende que la función de Gerente es prácticamente idéntica a la que correspondería a un Administrador de una entidad (gestión, dirección, etc) por lo que no se puede diferenciar la retribución derivada de relación laboral de Gerente de la que le corresponda como Administrador y, por ende, **todas la retribuciones percibidas deben recibir el tratamiento**

tributario de las retribuciones obtenidas por el cargo de Administrador con las siguientes consecuencias tributarias.

Para el Administrador-Gerente.

Todas las cantidades obtenidas por este concepto deben ser integradas en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimiento de trabajo, ya que la normativa de este impuesto establece que se consideran rentas de 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

La retención que deberían soportar estas retribuciones sería la establecida con carácter fijo para las retribuciones de Administrador, en la actualidad, el 42%.

Además, existen otros beneficios fiscales que no resultarán de aplicación al calificar la renta como una relación estatutaria y no como una relación laboral. Concretamente no podrá aplicar los siguientes beneficios fiscales,

- Régimen de dietas exceptuadas de gravamen (habrá que analizar las limitaciones para estas retribuciones)
- La exención por trabajos realizados en el extranjero
- Reducción por prolongación de la actividad laboral
- Reducción por trabajador activo con discapacidad
- Reducción por movilidad geográfica.

Para la sociedad.

Impuesto sobre Sociedades

Las retribuciones pagadas al Administrador, bien sea por el ejercicio del cargo de administrador bien sea por ejercicio de la función de gerente, serán o no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades en aplicación de los siguientes criterios.

- Según los estatutos el cargo de Administrador es gratuito: todas las cantidades satisfechas al Administrador serán consideradas como liberalidad y, por lo tanto, gasto no deducible.
- Según los estatutos el cargo de Administrador es retribuido en función de una cantidad fija: únicamente constituirá gasto deducible las cantidades satisfechas establecidas en los estatutos de la entidad y el exceso se considerará una liberalidad y, por lo tanto, gasto no deducible fiscalmente.
- Según los estatutos el cargo de Administrador es retribuido y será la Junta General de Socios la que anualmente determinará el importe de la retribución.
 - ✓ Si la junta General de socios no ha acordado el importe de la retribución, todas las cantidades satisfechas al Administrador no serán gasto deducible y se consideran una liberalidad.
 - ✓ Si la Junta General de Socios ha determinado el importe de esta retribución, únicamente constituirán gasto deducible las cantidades satisfechas hasta el

importe acordado por la Junta General de Socios. El exceso tendrá la consideración de gasto no deducible.

Es muy importante significar que con independencia de si la retribución satisfecha tiene o no la consideración de gasto deducible en la sociedad, en cualquier caso, la persona física deberá tributar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por las retribuciones obtenidas. Ésta es la opinión de la Agencia Tributaria, refrendada por diversas resoluciones jurisdiccionales.

2.2 Funciones de Administrador y una relación laboral de cualquier tipo que no determine gestión y dirección de la compañía.

En el apartado anterior hemos visto cómo la Administración Tributaria entiende que no puede diferenciarse la función de Administrador y de Gerente. Sin embargo, qué ocurre si el Administrador, además de las funciones propias de representación mercantil realiza otras funciones que no guardan relación con la dirección y gestión de la compañía.

Es muy habitual que el Administrador de la compañía, además, ejerza funciones como director financiero o director administrativo. En empresas de menor tamaño, incluso puede realizar funciones como jefe de taller, encargado de obra o similares.

La Administración Tributaria considera que si se puede demostrar que el Administrador de la compañía realmente realiza estos trabajos, existirá una dualidad de relaciones jurídicas y se aplicaría, a cada una de ellas, el tratamiento que hemos visto anteriormente.

Por lo tanto, para que el gasto fuera deducible para la sociedad, las retribuciones satisfechas por el cargo de Administrador deberán estar recogidas en los estatutos, en los términos que ya hemos comentado, mientras que las retribuciones derivadas de la relación laboral constituirán gasto deducible aplicando las reglas generales de cualquier gasto de estas características. Podríamos concluir que se puede ejercer el cargo de administrador de forma gratuita, sin percibir contraprestación alguna, al tiempo que se obtiene una renta de trabajo por la prestación derivada de una relación laboral, con el tratamiento tributario que ya hemos comentado.

En cualquier caso, es muy conveniente que la sociedad conserve las pruebas que demuestren el ejercicio de funciones distintas de las de administración o gerencia.

Finalmente, las diversas resoluciones administrativas hacen referencia a administradores que a la vez son socios de la entidad, pero entendemos que estos criterios también son aplicables para administradores que no participen en el capital social de la compañía.

3.- Trabajos realizados por los socios de entidades mercantiles a favor de éstas. Especial referencia al hecho de ostentar la mayoría de los derechos de voto. Calificación como rentas del trabajo o de actividades económicas

En una resolución, concretamente la nota de la AEAT 1/2012 se viene a decir que el hecho de ser socio de la entidad y prestar sus servicios a la misma **no determina, per se, que el socio no mantenga con la entidad una relación laboral**, sino una relación de carácter mercantil. Según la

nota 1/2012 habrá que analizar caso por caso y determinar si el socio cumple con los requisitos esenciales a fin de determinar si existe o no una actividad económica por cuenta propia. Estos requisitos son:

1. Ordenación por cuenta propia.
2. Existencia de medios de producción en sede del socio.

Ahora bien, según el criterio administrativo el hecho de ser socio supone *un indicio significativo de la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad*», notas, que como sabemos, determinan la existencia de una relación laboral.

Tal indicio, sin embargo, no es más que eso y se hace necesario analizar todas las condiciones del caso para determinar si la relación que une al socio y a la entidad es o no una relación de carácter laboral. La nota 1/2012 dice literalmente

La consideración de la condición de socio como un indicio significativo de la ausencia de tales notas no debe llevar a entender que en ningún caso pudieran concurrir las mismas en un socio de una entidad. Es decir, es perfectamente posible que un socio de una entidad no lleve a cabo ordenación por cuenta propia alguna.

Sin embargo, la nota 1/2012 sostiene una afirmación muy inquietante:

2º La concurrencia de tales notas (dependencia y ajenidad) es una cuestión de hecho por lo que deberá analizarse en cada caso concreto la existencia o no de las mismas, teniendo en cuenta todos los elementos de prueba correspondientes más allá de la mera participación en un determinado porcentaje en el capital de la sociedad.

Eso sí, a partir de un 50 por ciento de participación en el capital social de la entidad no podrá entenderse que se dan las citadas notas de dependencia o ajenidad, por lo que en este caso sí debe considerarse que existe tal ordenación por cuenta propia (artículo 2.1.c de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo o la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 1998, entre otras).

Parece que el criterio administrativo pasa por considerar que los servicios prestados por un socio con más de 50% de participación del capital social no pueden tener carácter laboral. Por lo tanto, tenga o no tenga medios materiales y humanos como para prestar sus servicios u ordene o no por cuenta propia esa actividad, esta prestación de servicios va a tener la consideración, en todo caso, de rendimientos de actividades económicas, con las siguientes consecuencias.

- En el Impuesto sobre Renta de las Personas Físicas no se tributa como renta de trabajo, sino como renta de actividades económicas.
- En el Impuesto sobre el Valor Añadido, la operación se consideraría como prestación de servicios sujeta y no exenta, y tendría que haberse devengado y repercutido una cuota de Impuesto sobre el Valor Añadido, y al no realizarse el ingreso de la deuda tributaria se exigirá la misma al socio de la entidad.

- Por último, el resto de obligaciones propias de toda actividad empresarial como cumplimentación de declaraciones informativas, declaraciones censales, declaraciones del IAE, etc.

Una reciente resolución de la DGT, concretamente la número V0100/2014, parece sugerir, en la misma línea, que basta con ostentar más del 50% del capital social de una entidad, para que inmediatamente no pueda existir una relación laboral.

Por último, deberíamos realizar una breve reflexión sobre las sociedades que prestan servicios profesionales. Existen algunas resoluciones administrativas que indican que, en este caso, prima la preparación profesional del socio que presta servicios a la entidad, por lo que la exigencia de disponer de medios materiales y humanos para prestar un servicio profesional es más laxa y se podría considerar la existencia de una actividad económica en el socio, aunque no contara con esos medios. En definitiva, en estos casos, la inexistencia de relación laboral será aún más palmaria, con independencia del porcentaje de participación en el capital social.

4.- Efecto de la calificación de las retribuciones de los administradores en el Impuesto Sobre Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones.

Como es sabido, una de las condiciones para poder gozar de la exención del valor de las participaciones sociales en el Impuesto sobre el Patrimonio y la bonificación en el Impuesto sobre Sucesiones, consiste en que al menos uno de los miembros del grupo familiar obtenga más del 50% de sus rentas procedentes de la actividad de gestión y dirección de la sociedad, por lo común, por el cargo de administrador.

Si esta retribución fuera considerada como una liberalidad, por ser gratuito el cargo de administrador, se podría entender que no se cumple esa condición y, en consecuencia, se perderían los beneficios fiscales comentados anteriormente.

5.- Otras cuestiones.

Por exceder del alcance de este trabajo no hemos analizado ni las cuestiones de los socios de sociedades cooperativas, la problemática de los socios profesionales en la sociedad civiles, ni tampoco la prestación de servicios profesionales a través de entidades mercantiles.

6.- Conclusiones:

La Administración Tributaria entiende que el cargo de Administrador absorbe las relaciones laborales de gerencia o similares que supongan la dirección y gestión efectiva de la entidad, lo que puede tener consecuencias en la imposición personal del Administrador, pero especialmente en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad pagadora, si no se dan las condiciones estatutarias previstas para que esa retribución pueda ser considerada como gasto deducible.

Se mantiene la compatibilidad entre el cargo de Administrador y otras relaciones laborales que no supongan la efectiva dirección y gestión de la entidad.

Los trabajos realizados por los socios a favor de la entidad pueden tener la consideración de relación laboral, pero dependiendo del tipo de actividad realizado y del grado de participación del

socio en el capital social, la Administración Tributaria puede presumir que no es una relación laboral sino una actividad económica, con todas las consecuencias inherentes a esa recalificación de la renta.

Finalmente, en atención al panorama que determina el nuevo criterio administrativo no podemos fijar una regla general en relación a la adecuación de las retribuciones de socios y Administradores a estas resoluciones administrativas. La casuística que puede plantearse en estas operaciones es muy amplia, por lo que únicamente un asesoramiento personalizado podrá determinar las operaciones que sean oportunas a fin de evitar contingencias fiscales, tanto para los socios y/o Administradores, como para la propia sociedad. Estamos hablando de unos criterios que se habían mantenido inalterables, prácticamente, desde 1978 hasta la actualidad. Ahora la existencia de diversas resoluciones administrativas y jurisdiccionales, por otro lado bastante claras, evidencian una modificación del criterio de la Administración de gran calado sobre el que merece la pena reflexionar de manera particularizada en cada caso concreto.

Los criterios recogidos en este documento son opiniones personales de carácter general y no pueden ser utilizados en ningún caso particular sin el debido asesoramiento legal.