

FACULTAD
DE CIENCIAS
JURÍDICAS



ZIENTZIA
JURIDIKOEN
FAKULTATEA

TRABAJO FIN DE GRADO / GRADU AMIERAKO LANA

**RÉGIMEN FISCAL DE LA RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES DE
SOCIEDADES**

Lorena Huarte Juguera

DIRECTOR / ZUZENDARIA

Hugo López López

Pamplona / Iruñea

2 DE JUNIO DE 2014

PALABRAS CLAVE Y RESUMEN

a. Palabras clave

Impuesto sobre Sociedades, Gasto deducible, IRPF, Fiscalidad de administradores y Teoría del doble Vínculo.

b. Resumen

El régimen de la remuneración de los administradores en sociedades puede presentar problemas tanto en el ámbito laboral como en el ámbito mercantil o tributario.

El presente TFG se centrará en analizar y plantear los problemas que pueden aparecer en el ámbito fiscal.

La Sociedad podrá deducir la remuneración de los administradores cuando el gasto sea contabilizado en la cuenta de Pérdidas y Ganancias amparándose en la ley 43/1995 del 27 de diciembre.

Dicha ley derogó la Ley del Impuesto sobre Sociedades 61/1978 la cual exigía para la deducibilidad que la remuneración de los administradores constase con certeza y con un concreto sistema retributivo en los Estatutos sociales, respondiendo al principio de obligatoriedad.

En la retribución en IRPF, se analizará la renta según la tipología que ostente el administrador. Podrán considerarse rendimientos de trabajo, de capital mobiliario o de actividades económicas, dependiendo de que sean administradores, administradores que a la vez sean trabajadores, socios o que concurra un administrador y tenga a la vez condición de alto directivo dando lugar a la teoría del doble vínculo.

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN	4
II.	RÉGIMEN FISCAL DE LA RETRIBUCIÓN A ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES	7
1.	La deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades	7
2.	Tributación del preceptor en IRPF	15
2.1.	Cargo de administrador gratuito	17
2.2.	Cargo de administrador remunerado	17
2.3.	Altos Directivos	19
2.4.	Teoría del doble Vínculo	20
2.5.	Socio mayoritario	21
2.6.	Tributación en rendimientos de actividades económicas	22
2.7.	Rendimientos irregulares	24
III.	CONCLUSIÓN Y CUESTIONES ABIERTAS	27
IV.	BIBLIOGRAFÍA	29
1.	Monografía.....	29
2.	Revistas.....	29
V.	JURISPRUDENCIA	30
1.	Sentencias	30
VI.	DOCTRINA ADMINISTRATIVA	31

I. INTRODUCCIÓN

Inicialmente, me gustaría justificar la elección personal de mi trabajo fin de carrera, además de enmarcar los objetivos concretos que estudio en esta investigación.

La elección de este proyecto fin de carrera se debe a que el régimen fiscal de la retribución a los administradores en sociedades es un tema para empezar controvertido, que ha cambiado y evolucionado a raíz de la famosa Sentencia 2009/59 sobre el caso Mahou S.A del 13 de noviembre de 2008 dictada por la sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo y debido a que en la actualidad hay un gran número de consultas y artículos que abordan dicha problemática.

Cabe decir que este tema no sólo genera controversia en el ámbito tributario, sino también en el ámbito laboral y mercantil. Pero debido a la amplitud del tema y los límites establecidos, me centraré en la problemática fiscal. Dejar claro que no pretendo dar solución a dicho tema, sino analizar las diferentes situaciones que se presentan en el ámbito fiscal y mencionar alguna mejora bajo mi punto de vista.

Los objetivos que pretendo alcanzar son, entre otros, analizar en profundidad los elementos fundamentales del Impuesto sobre Sociedades que llevan a deducir la remuneración de los administradores. También pretendo distinguir e identificar las diferencias que aparecen con respecto a la tributación en el IRPF, ya que la remuneración en unos casos se entenderá como rendimientos de trabajo, en otros como rendimientos de capital mobiliario y en otros como rendimientos de actividades económicas. Dichas diferencias vendrán dadas bajo la actividad de la que se estén remunerando los administradores.

Este análisis se centra en las Sociedades mercantiles, ya sea en las Sociedades Anónimas como en las Sociedades de Responsabilidad Limitadas. Como menciona RUIZ HIDALGO¹ no resulta inusual que en empresas pymes se de la condición de trabajador que a la vez forme parte del consejo de administración, o que en empresas cotizadas, los socios mayoritarios formen parte del consejo.

¹ RUIZ HIDALGO, C. “La retribución de los administradores después de las Sentencias Mahou”, en *Revista Técnica tributaria*, núm. 95, 2011. Págs. 2

Según el orden de este análisis cabe decir que en la primera parte del trabajo, denominada *la deducibilidad del gasto en el impuesto sobre sociedades (capítulo 1)*, me centro en la problemática desde el punto de vista de la Sociedad con respecto a la deducibilidad de la retribución de administradores.

El Impuesto sobre Sociedades no ha mantenido una relación uniforme con respecto a la legislación, así pues la actual Ley 43/1995 del 27 de diciembre derogó la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades 61/1978.

En líneas generales, la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, resuelve la deducibilidad de los administradores diciendo que dicha remuneración será deducible cuando se recoja en la contabilidad de la sociedad como un gasto y consecuentemente se impute a la cuenta de Pérdidas y Ganancias dando paso al concepto del principio de necesidad, afirmando que dichos gastos son necesarios para la obtención de beneficios, por lo que dicho gasto será deducible. Esta ley deja atrás los requisitos establecidos en la anterior Ley 61/1978 los cuales determinaban que para deducir dichas remuneraciones era necesario mostrar un sistema de retribución concreto y certero en los Estatutos de la sociedad y responder al principio de obligatoriedad.

Se tendrá también en cuenta en relación a esta ley, la Ley de Sociedades de Capital, donde en sus artículos 209 y ss. se recoge la legislación referente a la deducibilidad de los administradores.

La segunda parte de este proyecto, denominada *tributación del receptor en IRPF (capítulo 2)* se centra en determinar que modalidad de renta y que porcentaje de retención que tendrá cada tipología de administrador. La naturaleza jurídica de los administradores dependerá de la situación que ostenten dentro de la sociedad.

En primer lugar, se puede apreciar trabajadores que desempeñen funciones en el consejo de administración, pero que dicho cargo se presuponga gratuito, o administradores que por el desempeño de sus funciones reciban una remuneración por ello, ambas situaciones se enmarcaran bajo rendimientos de trabajo. Como rendimientos de trabajo se entenderán todas las contraprestaciones cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente del trabajo personal.

Otra tipología común dentro de la sociedad será el caso de socios que reciben la remuneración en forma de dividendos y por consiguiente se entenderá que están bajo rendimientos de capital mobiliario.

Una figura típica dentro del ámbito del consejo de administración son los altos directivos, que serán aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y aunque tengan un contrato especial laboral, estarán excluidos del Estatuto de los trabajadores, pero celebrarán con ellos un contrato laboral.

Una vez enmarcados los diferentes cargos de administradores que pueden llevarse a cabo dentro del consejo de administración, se analizará el caso de que un administrador ejerza las funciones que le son propias y además, celebre con la empresa un contrato de alta dirección. Este tipo de situaciones no resultan análogas dentro del consejo de administración por lo que ante esta concurrencia viene a denominarse teoría del vínculo. En dicha teoría debe diferenciarse la naturaleza jurídica del vínculo al entenderse que desempeñan funciones similares, prevaleciendo la naturaleza mercantil de la laboral.

A continuación se analiza el tratamiento que tendrán los profesionales que formen parte del consejo de administración sobre la renta que perciban, los cuales tributarán por rendimientos de actividades económicas, y deberán tener también presente su imputación en el IVA.

Finalmente se exponen las conclusiones a las que he llegado tras el análisis expuesto así como las conclusiones abiertas que deja el régimen fiscal de retribución de administradores de sociedades.

II. RÉGIMEN FISCAL DE LA RETRIBUCIÓN A ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES

1. La deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedad tiene como función principal gravar los beneficios obtenidos por las entidades jurídicas. Sirve como complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el marco de ser un sistema tributario sobre la renta.

Actualmente está en vigor la Ley 43/1995 del 28 de diciembre de 1995, quedando derogada la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades 61/1978 vigente hasta 1995.

Con respecto a la deducibilidad de la remuneración de los administradores a diferencia de la Ley 61/1978, la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, da más amplitud a la deducibilidad de dicha remuneración, ya que se ampara en que sea un gasto necesario para la obtención de ingresos.

El beneficio de las sociedades mercantiles se fundamenta en la diferencia de Ingresos y Gastos que adquiere la sociedad por el desarrollo de su actividad en un periodo de tiempo. Por lo que la remuneración de los administradores se entenderá como un gasto de la sociedad.

Los requisitos para la deducibilidad del gasto según la ley que venimos analizando, varían primero en que dicha ley no recoge ninguna regla específica en relación a la remuneración de los administradores. No limita la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, establecidas por los Estatutos.

Por lo tanto, aunque no aparezca con certeza en los Estatutos sociales será un gasto deducible en tanto en cuanto sea un gasto contable, necesario para la obtención de ingresos y tenga su asiento en la cuenta de Pérdidas y Ganancias como gasto para la Sociedad². Una vez que ese gasto sea contabilizado y aceptado por la normativa

² Véase. GARCIA NOVOA, C. “La deducibilidad de las retribuciones a os administradores en el Impuesto de sociedades.” En Quincena Fiscal Aranzadi núm. 8/2009. Pág.13

contable, la fiscalidad lo aceptará y por consiguiente será deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

En el artículo 10.3 de la presente Ley 43/1995 del 27 de diciembre, se regulará la forma en que debe calcularse la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. Es decir, se establece que la deducibilidad partirá del resultado contable.

Además, según el TEAC en su resolución del 14 de septiembre, “Acepta que la retribución del consejo es gasto necesario para la obtención de ingresos. Por lo que no se puede negar dicha relación con los mismos”.³

Cabe destacar también el artículo 19.3, el cual desarrolla que antes de que se recoja en la normativa fiscal cualquier gasto, primeramente deberá recogerlo la contabilidad en su cuenta de Pérdidas y Ganancias en el caso de remuneración a administradores y en el caso de encontrarnos con remuneraciones de personal asalariado se deberá contabilizar en la cuenta de Sueldos y Salarios.

La DGT en un informe de 2009 recoge la consideración de gasto deducible que aparece en el art. 36 del Código de Comercio. En dicho se considerará “decrementos en el patrimonio neto, durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios”. Por lo que dicho informe establece que de acuerdo con esas definiciones, las cantidades satisfechas en concepto de remuneración de los servicios prestados por el cargo de administrador tendrán la consideración de gasto contable del ejercicio, dado que esos pagos suponen un decremento del patrimonio neto como consecuencia de una salida del activo debido a la cantidad monetaria satisfecha.

³ Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 14 septiembre 2006. JT\2007\150

El Plan General de Contabilidad de 1990 recoge que “desde el punto de vista económico, la retribución de los administradores de una Sociedad es un gasto más, necesario para poder obtener los ingresos correspondientes de la misma”.

No menos importante es analizar la anterior Ley 61/1987 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades que estuvo vigente hasta 1995 y la cual atendía a unas características para la deducibilidad de la remuneración de los administradores bastante más exigentes que las características establecidas en la actual ley.

Será un gasto deducible el cargo de administrador cuando dicho gasto resulte necesario para la sociedad, desarrollando así el principio de obligatoriedad. Dicha obligatoriedad y por lo tanto la deducibilidad de la remuneración de los consejeros en el Impuesto de Sociedades se cumplirá cuando recoja los siguientes requisitos:

El primer requisito a tener en cuenta es que dicha remuneración, según la Ley 61/1978 es que deberá estar fijada de manera expresa en los Estatutos Sociales, dejando a la Junta General sin el poder de esta decisión.

Además, deben establecer dicha remuneración con certeza y con un concreto sistema retributivo. Tanto es así que su modificación conlleva una modificación también de los Estatutos sociales. Cuando la remuneración tiene como base la participación en beneficios, deberá establecerse en los Estatutos el porcentaje concreto.

Por último deberá aparecer establecido el quantum de la remuneración, es decir, un sistema que permita determinar a través de unos criterios la cuantía de la remuneración.

Cuando el tipo de remuneración se establezca a través de dividendos dos tratamientos diferentes dependiendo del tipo de Sociedad. En Sociedades Anónimas, la participación del administrador será posible una vez que esté cubierta la reserva legal y estatutaria. En dicho acuerdo se tiene que expresar el número de acciones a entregar, el precio, el valor de las acciones y el plazo de duración de este sistema de retribución.

En la Sentencia del Tribunal Supremo del 19 de febrero de 2001 se recoge que el derecho de retribución de los administradores no es decisión de la Junta General, sino de los Estatutos. La junta general simplemente llevará cuenta del cumplimiento de las reservas legales, de las Acciones o Beneficios.

Por último, en el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, recoge una regulación referente a la retribución de los administradores. A la luz del artículo 217, nos encontramos con el tratamiento gratuito de dicho cargo a no ser que los Estatutos sociales dispongan lo contrario, donde deberá establecerse de forma clara y precisa cuál es el sistema de retribución. Como establece el artículo 209 de la Ley de Sociedades de Capital, “Es competencia de los administradores la gestión y la representación de la Sociedad en los términos establecidos en esta Ley”.

De igual modo, el artículo 23 en su apartado e) desarrolla que en los Estatutos sociales deberá constar entre el sistema de retribución (si la tuvieran) del órgano de administración. Dicho sistema retributivo podrá ser bien a través de un salario o bien por un reparto de beneficios.

La Ley de Sociedades de Capital en su artículo 217 apartado dos recoge lo establecido en la Ley derogada de Sociedades de Responsabilidad Limitada; cuando la retribución que 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.

En el caso de que se trate de una remuneración mediante la participación de Beneficios, el artículo 218⁴ hace una distinción entre Sociedades de Responsabilidad Limitada y Sociedades Anónimas⁵. En el caso de las Sociedades Limitadas, cuando exista una participación en los beneficios, no podrá ser superior al 10%. En el caso de las Sociedades Anónimas, cuando se dé el mismo caso que el anterior, primero deberán

⁴ Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Artículo 218 1. En la Sociedad de responsabilidad limitada cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los Estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma, que en ningún caso podrá ser superior al 10% de los beneficios repartibles entre los socios. 2. En la Sociedad Anónima cuando la retribución consista en una participación en las Ganancias, solo podrá ser deducida 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 4%, o el tipo más alto que los Estatutos hubieran establecido.

⁵ Véase Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada. (Vigente hasta el 1 de septiembre de 2010). Y Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (Vigente hasta el 1 de septiembre de 2010).

estar cubierta las reservas legales y estatutaria, y dicha remuneración no podrá ser superior al 4%.

En caso de que la Sociedad pague a sus administradores a través de una remuneración mediante la entrega de acciones según el artículo 219⁶ dicha remuneración deberá aparecer en los Estatutos así como necesitará un acuerdo en la junta general expresando el número de acciones, el precio de los derechos de opción, el valor como referencia de las acciones y el plazo de duración.

Una vez analizadas ambas leyes y el Real Decreto Legislativo de la Ley de Sociedades de Capital, se pueden enumerar las diferencias que encontramos y que se establecen en la resolución del Tribunal Económico Administrativo central del 14 de septiembre de 2006.

En primer lugar, se debe tener en cuenta que la Ley 43 de 1995 del Impuesto sobre Sociedades, cambió la concepción de obligatoriedad, dejando un concepto de gasto deducible mucho más flexible que el anterior.

Por lo que se refiere a la deducibilidad, a la luz del artículo 14 de la Ley 43/1995 se establece la negativa de gastos deducibles con respecto de los donativos y de las liberalidades, a diferencia de la Ley 61/1978 de la LIS, la cual en su art. 13⁷ establece qué gastos eran necesarios y dice que el concepto de necesidad es imprescindible. Por lo que actualmente en líneas generales resultará deducible el gasto por estar relacionado con los ingresos y no ser una liberalidad⁸.

⁶ Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Artículo 219 1. En la Sociedad Anónima la retribución consistente en la entrega de acciones o de derechos de opción sobre las mismas o que esté referenciada al valor de las acciones deberá preverse expresamente en los Estatutos, y su aplicación requerirá un acuerdo de la Junta general. 2. El acuerdo de la Junta general expresará, en su caso, el número de acciones a entregar, el precio de ejercicio de los derechos de opción, el valor de las acciones que se tome como referencia y el plazo de duración de este sistema de retribución.

⁷ Ley 61/1978 de 27 de Diciembre del Impuesto sobre Sociedades. Artículo 13. Partidas deducibles. Para la determinación de los Rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los Rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo *los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan*, entre los que pueden enumerarse los siguientes: ñ) Las participaciones de los administradores en los beneficios de la Entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente, y no excedan del 10 por ciento de los mismos.

⁸ a) Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2003: efectúa un análisis del concepto de gasto deducible desde el año 1919. En lo que aquí afecta, señala que no se considerarán liberalidades aquellas prestaciones en las que haya contraprestación.

Según la resolución del Tribunal Económico Administrativo, “la Ley 43/1995 no dedica ninguna norma específica a las retribuciones de administradores sociales, frente a lo que hacía la derogada Ley 61/1978. Y es importante poner de relieve que esto supone una absoluta novedad en la consideración o no del gasto deducible a efectos del Impuesto de las retribuciones de los administradores (FJ Tercero)”.

Continúa dicho fundamento jurídico señalando que “En definitiva, la Ley 43/1995 se está remitiendo a la legislación contable para la determinación del resultado contable, no a la normativa mercantil de cualquier otro orden como pueda ser el contractual o societario. Sin duda, la retribución de los administradores constituye un gasto realizado para la obtención de los ingresos”

Concluyendo el reiterado fundamento jurídico del modo siguiente “la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades no establece precepto alguno que limite la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, establecidas éstas por los Estatutos sociales conforme al artículo 130 TRLSA⁹ y satisfechas conforme a los mismos como ocurre en el caso, y contabilizados correctamente(...) Por otra parte como se consideran gastos necesarios para la obtención de los ingresos, debe concluirse el carácter deducible de los mismos para la determinación de la base imponible”.

Con respecto a la jurisprudencia que se crea en torno a la remuneración de los administradores cabe mencionar como primer referente la sentencia del Tribunal Supremo tuvo que hacer frente a la famosa Sentencia del caso Mahou el 13 de Noviembre de 2008, la conocida empresa contabilizaba en sus cuentas anuales la retribución de los socios, siendo dicha retribución deducible ya que esos gastos eran necesarios para la obtención de ingresos.

De acuerdo con la profesora RUIZ HIDALGO¹⁰, en su artículo de “La retribución de los administradores después de las Sentencias Mahou¹¹”, en los Estatutos

⁹Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. (Vigente hasta el 1 de septiembre de 2010) Artículo 130.1 La retribución de los administradores deberá ser fijada en los Estatutos. Cuando consista en una participación en las Ganancias, 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 4 %, o el tipo más alto que los Estatutos hayan establecido.

¹⁰Carmen Ruiz Hidalgo, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Vigo.

¹¹ RUIZ HIDALGO, C. “La retribución de los administradores después de las Sentencias Mahou”, en *Revista Técnica tributaria*, núm. 95, 2011. Págs. 49.69.

sociales se recogía que los administradores de Mahou recibieran como máximo un 10% de la participación de los beneficios y una retribución fija que se revisaría anualmente. Contablemente imputaban tal remuneración a la cuenta de personal y no a la cuenta de Pérdidas y Ganancias, para conseguir su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades, alegando que tales gastos eran necesarios para la obtención de beneficios.

Amparándose en la Ley 61/1978 la Sentencia dictada por el Tribunal Supremo la sala de lo Contencioso-Administrativo falló en contra de la empresa Mahou S.A, ya que determinó que para que la remuneración del cargo de administrador fuera deducible era necesario que se fijase con certeza en los Estatutos sociales. Dichas remuneraciones aparecían en el artículo 33¹² de los Estatutos de Mahou pero al contrario de lo establecido por la ley, no establecían la cuantía concreta y con certeza.

Por lo tanto, tales remuneraciones no se entendían como deducibles en el Impuesto de Sociedades. A grandes rasgos, se puede decir que dicha remuneración viene condicionada por los Estatutos de las sociedades, los cuales deberán determinar un sistema de retribución con un sistema fijo y certero. Así pues, quedará excluida la Junta General de cualquier toma de decisión con respecto a la remuneración de los administradores.

Seguida a esta sentencia, muchas consultas en la Dirección General de Tributos y la Agencia Tributaria han recogido dudas sobre este tema. Concretamente se analiza un informe que realizó la AEAT en marzo de 2009 tomando como referencia el Real Decreto 4/2004.

El panorama cambió en la Sentencia del “Caso Clesa”. Una Sentencia de la Audiencia Nacional el 2 de diciembre de 2010, y en la cual su fundamento jurídico se basa en la Ley 43/1995 de 28 de diciembre de Impuesto sobre Sociedades. “Los gastos representativos de las retribuciones satisfechas a los administradores de sociedades mercantiles tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la normativa

¹² Estatutos de Mahou art 33: “La retribución de los administradores consistirá en una asignación fija con la posibilidad de revisión anual y una participación en beneficios con el límite Impuesto por la ley. En todo caso, cuando consista en una participación en los beneficios de la sociedad, se fija un límite máximo de un 10 por ciento de éstos, y sólo podrá ser detraída en la forma y en los límites previstos en la legislación vigente.”

vigente regulada en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando los Estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo, aunque no se cumpliera de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil”.

Por último la Sentencia del Tribunal superior de Justicia de Galicia núm. 403/2011 de 13 de mayo ¹³, señala que el gasto de la remuneración del socio, que cuenta con la participación del 97%, ha sido aprobado en junta general y que no ha sido establecido en los Estatutos. Que también del mismo modo figura en la memoria y que aunque falte la mención en los Estatutos, dichas remuneraciones están en relación con los ingresos de la Sociedad por lo que representan un gasto contable, estando así pues registrados en los resultados de la sociedad, imponiéndose la normativa contable sobre la mercantil.

A la luz de su fundamento de derecho tercero, la Sentencia dice que el principio de inscripción contable exige que ‘El gasto se encuentre contabilizado con carácter General en una cuenta de gasto (Grupo 6), cuentas que se saldan a la finalización del ejercicio con cargo a la cuenta de Pérdidas y Ganancias’.

Por otra parte, se trata de un gasto real que ha efectuado la Sociedad por la actividad comercial, administrativa y de gestión que ha venido desempeñado la administradora referida para la obtención de ingresos de la sociedad, y que no tiene la consideración de liberalidad; retribución que, además, ha sido declarada por la interesada como ingreso en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y sobre la que la entidad ha practicado e ingresado en la Hacienda Pública la correspondiente retención. (...)”.

¹³ Tribunal superior de justicia de Galicia (sala de lo contencioso-administrativo, sección 4ª) Sentencia núm. 403/2011 de 13 de mayo. Pág. 6. Fundamento de derecho tercero.

2. Tributación del preceptor en IRPF

Al igual que hace RUIZ HIDALGO¹⁴ resulta necesario distinguir el régimen jurídico de renta de los administradores dependiendo de la tipología y de las funciones que desempeñan dentro del consejo de administración.

Dependiendo de la tipología ya sean administradores, trabajadores, socios o los conocidos como altos directivos en unos casos estaremos ante rendimientos de trabajo, en otros ante rendimientos de actividades económicas y en otros en rendimientos de capital mobiliario con su imputación en rendimientos del Ahorro.

Un aspecto a tener en consideración es la teoría del doble vínculo, la cual, se llevará a cabo cuando concorra en un alto directivo que a su vez es administrador las mismas funciones. Dicha teoría se resolverá teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de la relación existente, es decir, naturaleza laboral o naturaleza mercantil.

Resulta necesario de antemano diferenciar las relaciones laborales de las relaciones mercantiles. Una relación laboral es aquella relación contractual que se crea entre una empresa y un trabajador o empleado, relación mediante la cual el trabajador pone a disposición del empleador su capacidad física e intelectual para desarrollar una actividad determinada. Así pues, en estas relaciones destacarán dos notas muy claras, la ajenidad y la dependencia. De otra parte, el empresario pondrá a disposición del trabajador los medios necesarios para desarrollar su trabajo y el trabajador recibirá una remuneración por prestar sus servicios.

En cambio, las relaciones de carácter mercantil se caracterizan por ser relaciones de profesionales independientes, se da el caso cuando un profesional ya sea un abogado por ejemplo, presta un servicio en una sociedad, no nos encontramos ni con ajenidad ni claramente con dependencia.

Para calificar al preceptor del IRPF, primero resulta necesario definir y distinguir los rendimientos a los que estarán sujetas sus rentas.

Así pues, se considerarán rendimientos íntegros del trabajo¹⁵ “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza,

¹⁴ HIDALGO RUIZ,C” “la naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad” en *Quincena fiscal Aranzadi*, núm. 20, 2012, págs. 45-62.

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”. Estarán sujetos a estos rendimientos tanto los trabajadores por cuenta ajena así como todos los administradores que formen parte del consejo de administración.

En el caso de rendimientos íntegros de capital mobiliario, el Artículo 25.1 de la LIRPF en su apartado d), desarrolla que “tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital mobiliario los siguientes: aquellos rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad. Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe.” Bajo rendimientos de capital mobiliario se situarán los socios mayoritarios de la sociedad.

Finalmente se considerarán rendimientos de actividades económicas según artículo 27.1 de la Ley de IRPF “aquellos procedentes del trabajo personal o del capital, siempre que supongan por el contribuyente la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”. La remuneración de los profesionales independientes, como por ejemplo abogados que presten sus servicios dentro del consejo de administración, serán rendimientos de actividades económicas.

Una vez definidos y distinguidos los rendimientos, sería conveniente analizar la tipología de los preceptores del IRPF.

Con carácter General, como ya recoge el catedrático GARCÍA NOVOA¹⁶ en su artículo “la deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto de Sociedades”, los trabajadores tendrán una relación laboral con la sociedad cuando cumplan los requisitos establecidos en el artículo 1 del Estatuto de los Trabajadores “cuando los trabajadores que presten sus servicios voluntariamente, retribuidos, por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona.”.

¹⁵ Art.17 al 20 de la ley LIRPF 35/2006 de 28 de Noviembre.

¹⁶ GARCIA NOVOA, C. “La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto de sociedades.” En Quincena Fiscal Aranzadi núm. 8/2009.

Se excluyen de este ámbito según el artículo 1.3 c) del Estatuto de Trabajadores aquella actividad que “Se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de la sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo”.

2.1. *Cargo de administrador gratuito*

El trabajador que reciba un salario por su trabajo y además forme parte del consejo de administración, pero en los estatutos de la sociedad se recoja que las funciones desarrolladas por el administrador se presumen como gratuitas, de su renta obtenida como trabajador asalariado se retendrá dependiendo la situación familiar y el salario (según tablas) por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cual es un tributo de carácter personal y directo que grava la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares. Dicha renta estará sujeta a rendimientos del trabajo.

2.2. *Cargo de administrador remunerado*

Asimismo, según el artículo 17.2 de la LIRPF apartado e) “Se considerarán también rendimientos del trabajo las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”.

En el caso de encontrarse con un administrador que percibe por su trabajo como remuneración y por personal asalariado otra remuneración, podrá proceder a deducirse las dos cantidades siempre con conceptos distintos, ya que se entienden relaciones laborales en ambas situaciones y como se ha expuesto anteriormente según el artículo 17.2 se considerará rendimientos de trabajo también las retribuciones de los administradores.

Por lo tanto el porcentaje de retención que se deberá practicar a los administradores y miembros del consejo de administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos será del 35%. Porcentaje que se elevará a 42% en los periodos impositivos de 2012, 2013 y 2014.

Los administradores tendrán como funciones; las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad. Es decir, no desempeñaran funciones meramente consultivas sino que serán actividades de gestión ya que entre

otras se encuentran decisiones que puedan repercutir en la sociedad¹⁷. Por lo que resulta indudable que la naturaleza de estas actividades resulta mercantil en toda su plenitud.

En el supuesto en que los administradores perciban las dietas bien sea por los viajes por la asistencia en los consejos, siempre que sea para el desempeño de sus funciones en principio, se entenderán como gravadas.

Cuando se cobran dietas por la asistencia a las reuniones del consejo de administración. Dicha dieta se entenderá como una renta más, dentro de los rendimientos de trabajo.

No obstante, en el caso de establecerse dietas o compensaciones por desplazamiento fuera de la sede de la sociedad se establecerán dos situaciones diferentes.

La primera situación aparecerá cuando la sociedad pague directamente el coste, cuando los administradores utilicen los medios puestos a su disposición por la entidad, paguen el transporte o la estancia, se denominan que es “un gasto por cuenta de un tercero” por lo que no se genera renta alguna, pues no existe ningún beneficio particular para estos miembros.

En cambio, si la sociedad reembolsa los gastos de los administradores, como los gastos de desplazamientos o se les abona una cantidad para que éstos decidan libremente como desplazarse y así realizar sus funciones, no aportando facturas o sin acreditación alguna, estaremos ante la presencia de una retribución, ante una renta la cual estará sujeta a los porcentajes anteriormente mencionados. El artículo 78.1.3º del Reglamento del Impuesto¹⁸ establece la aplicación del tipo de retención del 35% a los rendimientos percibidos por el desempeño de estas funciones.

La Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V0760-10 en relación a las dietas, establece que las “denominadas legalmente «asignaciones para gastos de locomoción, y para gastos de manutención y estancia», se incluyen con

¹⁷ Véase GARCIA NOVOA, C. “La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto de sociedades.” En Quincena Fiscal Aranzadi núm. 8/2009. Pág. 19.

¹⁸ Aprobado Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Vigente hasta el 01 de Abril de 2007).

carácter General entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 16.1.d) de la Ley del Impuesto, el artículo 8 del Reglamento exonera de gravamen estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario”.

Por lo que a las cantidades que se obtengan para compensar los gastos de desplazamiento y estancia no le son de aplicación las normas del artículo 8 del Reglamento del Impuesto porque dichas dietas tienen su fundamento en el hecho de que no estamos ante una retribución propiamente dicha, sino ante cantidades que pretenden compensar gastos ordenados por el empleador por el desplazamiento fuera del centro de trabajo o del municipio dónde éste radica.

2.3. *Altos Directivos*

En la sociedad nos podemos encontrar con otra tipología dentro del consejo de administración, con los denominados altos directivos los cuales amparan en el Derecho laboral¹⁹.

El tratamiento de los altos directivos viene desarrollado en el Real Decreto 1328/1985 del 1 de agosto, en el cual se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección.

Según el artículo 2 del presente Real Decreto, se considera personal de alta dirección a “Aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad.”

Se excluye del ámbito de este Real Decreto la actividad delimitada en el artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores mencionado anteriormente.

¹⁹ FRANCIS LEFEBVRE: *Memento práctico social*. Madrid, 2014, pág. 72 a 74, Altos Directivos y Teoría del Vínculo.

Cómo ya apunta RUIZ HIDALGO²⁰ aunque las actividades del alto directivo sean similares al administrador, tienen naturalezas diferentes, ya que en este caso se encuentra aparado bajo el derecho laboral ya que nos encontramos con una nota clara de ajenidad, de dependencia y salario. La ajenidad se refiere a que es un tercero quien se beneficia del fruto del trabajo, compensando al empleado a través de la remuneración, y este cotizara en la Seguridad Social, a no ser que ostente más del 50 % de participación como socio mayoritario ya que en ese caso nos encontraremos con un trabajador por cuenta propia.

2.4. *Teoría del doble Vínculo*

Se puede dar el caso de que se establezca una concurrencia en el desempeño simultáneo de cargos de administración en Sociedades. Puede pasar que un socio que ostente parte del capital social y celebre por ello un contrato de alta dirección y además forme parte de la administración de la Sociedad, no es un caso inusual pero el problema se establece en que en ambos casos las funciones a desempeñar son similares.

Este tipo de casos es habitual en los consejeros delegados, ya que como administradores de la sociedad tienen sus funciones determinadas y como altos directivos desempeñan las funciones inherentes a la titularidad jurídica de la empresa. En estas situaciones se debe diferenciar la naturaleza jurídica del vínculo, ya que en el caso de administradores se estará ante una relación mercantil y en el caso de altos directivos ante una relación laboral especial.

En este tipo de casos se establece una teoría denominada “Teoría del doble vínculo”. Donde el Tribunal Supremo aclara que no pueden existir dos relaciones contrarias, mercantiles y laborales al mismo tiempo. Así pues, cuando se ejercen funciones similares prevalece la relación orgánica con la sociedad, es decir, donde las funciones se celebran directamente, como es el caso de los consejeros.

En conclusión, dichas situaciones donde un consejero tiene además un contrato de alta dirección, prevalece la naturaleza del vínculo y por lo tanto prevalece también la relación mercantil sobre la laboral. Por lo que será imposible deducir dichas remuneraciones en el Impuesto sobre Sociedades.

²⁰ Véase RUIZ HIDALGO artículo “la naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad” en la pág. 3,

Según la Agencia Tributaria en su nota 1/12²¹ “se debe tener en cuenta que el Tribunal Supremo, en una reiterada jurisprudencia, de la que son muestra las Sentencias de 13 de noviembre de 2008, ha considerado respecto de los administradores de una Sociedad con la que han suscrito un contrato laboral de alta dirección que supone el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo (esto es, la representación y gestión de la sociedad), que debe entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, al entenderse dichas funciones subsumidas en las propias del cargo de administrador, *ya que 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 tanto, la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, con independencia de que se hubiera formalizado un contrato laboral de alta dirección, deben entenderse comprendidas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas en los rendimientos del trabajo.

2.5. *Socio mayoritario*

Cuando las retribuciones que perciba el Socio mayoritario de la empresa no estén relacionadas con el desempeño de una actividad, es decir, no estén sujetas a una relación laboral, por la condición de socio participen en los fondos propios de las entidades deberá calificarse como rendimientos de capital mobiliario debido a la participación en los fondos propios de la entidad y no será deducible fiscalmente.

Se comprenderá como rendimientos íntegros cualquier utilidad derivada de la condición de socio, accionista, asociado o partícipe. En particular los dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en los beneficios de entidades. También las cantidades percibidas por constitución o cesión de facultades de uso o disfrute sobre las acciones participaciones (usufructo sobre acciones).

²¹ Nota Informativa AEAT del 22 de marzo de 2012. Pág. 3

A la luz del artículo 7 apartado y) de la LIRPF²² existirá una exención de hasta 1.500 € sobre los dividendos percibidos en el ejercicio. El exceso se califica como rendimientos de capital mobiliario del art. 25.1 LIRPF que se integrará en la base del Ahorro y tributará a un tipo progresivo entre el 19 y 21%.

2.6. *Tributación en rendimientos de actividades económicas*

Dentro de la tipología de los administradores se pueden nombrar socios que prestan servicios a una Sociedad Anónima o Limitada. Cuando el cargo de administrador esté ostentado por un profesional independiente o empresario, deberá estar sujeto al Impuesto del Valor Añadido, y por consiguiente, tendrá su naturaleza en rendimientos de actividades económicas.

Bajo este análisis sería conveniente definir las sociedades profesionales, las cuales tendrán por objeto el ejercicio de una actividad profesional. Será actividad profesional, aquella que para su debido desempeño se requiera de un título universitario con su respectiva inscripción en un colegio profesional. Así pues, los actos propios serán ejecutados bajo razón o denominación social y se han atribuidos a la sociedad los derechos inherentes al ejercicio, todo lo descrito se encuentra amparado en la Ley de Sociedades Profesionales del artículo 1.1²³.

²² Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Art 7 y) Los dividendos y participaciones en beneficios a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 1 del artículo 25 de esta Ley, con el límite de 1.500 euros anuales. Esta exención no se aplicará a los dividendos y beneficios distribuidos por las instituciones de inversión colectiva, ni a los procedentes de valores o participaciones adquiridas dentro de los dos meses anteriores a la fecha en que aquéllos se hubieran satisfecho cuando, con posterioridad a esta fecha, dentro del mismo plazo, se produzca una transmisión de valores homogéneos. En el caso de valores o participaciones no admitidos a negociación en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004 relativa a los mercados de instrumentos financieros, el plazo será de un año.

²³ Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales. *Artículo 1 Definición de las sociedades profesionales* 1. Las sociedades que tengan por objeto social el ejercicio en común de una actividad profesional deberán constituirse como sociedades profesionales en los términos de la presente Ley. A los efectos de esta Ley, es actividad profesional aquella para cuyo desempeño se requiere titulación universitaria oficial, o titulación profesional para cuyo ejercicio sea necesario acreditar una titulación universitaria oficial, e inscripción en el correspondiente Colegio Profesional. A los efectos de esta Ley se entiende que hay ejercicio en común de una actividad profesional cuando los actos propios de la misma sean ejecutados directamente bajo la razón o denominación social y le sean atribuidos a la Sociedad los derechos y obligaciones inherentes al ejercicio de la actividad profesional como titular de la relación jurídica establecida con el cliente.

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 propia²⁴. Si se demostrase que el principal medio de producción no reside en la sede del socio la calificación sería de rendimientos del trabajo.

Analizando las notas de dependencia y de ajenidad, la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de noviembre de 2007²⁵ recoge que deberá analizarse las obligaciones contractuales que tiene el contratado con respecto a la sociedad. “Cuando concurren, junto a las notas genéricas de trabajo y retribución, las notas específicas de ajenidad del trabajo y de dependencia en el régimen de ejecución del mismo nos encontramos ante un contrato de trabajo, sometido a la legislación laboral”. A los indicios de dependencia se sumará el establecimiento de un horario en el lugar de trabajo designado.

Los indicios comunes de la nota de ajenidad son, entre otros, la entrega o puesta a disposición del empresario por parte del trabajador de los productos elaborados o de los servicios realizados; la adopción por parte del empresario y no del trabajador de las decisiones concernientes a las relaciones de mercado o de las relaciones con el público, como fijación de precios o tarifas, selección de clientela, indicación de personas a atender; el carácter fijo o periódico de la remuneración del trabajo; y el cálculo de la retribución o de los principales conceptos de la misma con arreglo a un criterio que guarde una cierta proporción con la actividad prestada, sin el riesgo y sin el lucro especial que caracterizan a la actividad del empresario o al ejercicio libre de las profesiones.

Para la existencia de medios de producción en sede del socio debe tenerse en cuenta que en el caso de servicios profesionales tales como abogacía, asesoría, arquitectura o medicina el principal medio de producción reside en el propio socio, esto es, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios de manera que los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano.

Por lo que analizar los medios de producción en la sede del socio resulta un tema más que complicado. Cuando no existan indicios de dependencia o de ajenidad se

²⁴ 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).

²⁵ Véase nota informativa AEAT del 22 de marzo de 2012.

entenderá trabajo por cuenta propia, es decir, se calificará como rendimiento de actividades económicas.

A rasgos generales, cuando exista dependencia y medios de producción en sede del socio nos encontraremos en rendimientos de trabajo al igual que cuando concurre ordenación por cuenta propia y en cambio no fuese así la producción de medios en sede del socio. De ninguna manera estaremos bajo rendimientos de trabajo sino que estaremos bajo rendimientos de actividades económicas cuando no existan notas ni de dependencia ni de ajenidad.

A modo de ejemplo con respecto a los profesionales independientes podemos destacar la consulta vinculante V1492-08²⁶, en la cual “La entidad consultante es una Sociedad dedicada a la asesoría legal y tributaria, y en general la prestación de servicios propios de la abogacía. Asimismo la sociedad presta servicios de toda clase en el campo de la consultoría y de la asesoría de empresas. Los socios-profesionales (abogados, economistas y profesores mercantiles) suscriben con la entidad consultante un contrato de arrendamiento de servicios en cuya virtud se obligan a prestar servicios con carácter exclusivo a la entidad y a sus clientes. En particular dicho contrato obliga a los socios-profesionales a prestar a los clientes de la Sociedad aquellos servicios comprendidos en su objeto social, la cuestión que se lleva a cabo es sí las retribuciones que perciben los socios-profesionales por los servicios prestados a la entidad consultante deben calificarse como rendimientos de actividades económicas. Si los servicios prestados por los socios-profesionales a la entidad consultante están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Al no encontrarse notas de dependencia y de ajenidad bajo los criterios de la sentencia del 7 de Noviembre de 2007 citada anteriormente dicho caso estaría sujeto al IVA.

2.7. *Rendimientos irregulares*

Un ejercicio muy común dentro del consejo de administración es encontrarnos con remuneraciones que lleven consigo un periodo de generación y que se encuentren dentro del marco de rendimientos irregulares. Para ello debe encontrarse sujeto a unos requisitos, primero para que exista un periodo de generación es necesario que transcurra un tiempo desde la existencia del derecho de cobro hasta que esta se materialice. Dicho

²⁶ Véase la consulta V1492-08 del 18/07/2008

periodo debe ser mayor a dos años. Para su correcta valoración deben existir unas circunstancias que sean regulares en el tiempo.

A partir del 1 de Enero de 2013 se modifica el artículo 18.2 LIRPF, estableciéndose nuevos límites para la aplicación de la reducción del 40% “Sobre rendimientos del trabajo con periodo de generación superior a dos años o irregulares cuando deriven de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación de administradores y miembros de consejos de administración”.

Así los porcentajes de reducción establecidos en Artículo 18²⁷ aplicables a determinados rendimientos del trabajo establecerán que como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguna de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Mencionados porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.

Se computará el 40 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Como establece el PRACTICUM FISCAL de 2014, con efectos desde 2011 y de manera indefinida, incorpora un límite en el sentido de que una cuantía del rendimiento no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

Resulta necesario apuntar, que a partir de 2013, y en virtud de la Ley 16/2012, del 27 de diciembre se elimina el 40% de reducción cuando los rendimientos del trabajo tengan una cuantía comprendida en 700.000 € y 1.000.000€ y deriven de la extinción de la relación laboral.

²⁷Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Cuando la cuantía de tales rendimientos fuera igual o superior a un millón de euros, la reducción del 40% será cero.

Dichos límites se establecerán para evitar un fraude fiscal y tener control sobre los rendimientos irregulares. Con respecto a la legislación considerará que un exceso de renta no resultará deducible.

III. CONCLUSIÓN Y CUESTIONES ABIERTAS

Para finalizar a modo de síntesis, destacar en la primera parte del proyecto, centrada en la deducibilidad de las remuneración de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades, la ley actual vigente 43/1995 de 28 de diciembre del Impuesto sobre sociedades concede a la una mayor flexibilidad, asumiendo fiscalmente la deducibilidad una vez esté contabilizado el gasto, a mi parecer dejando libertad para poder deducir bajo la normativa fiscal cualquier gasto contabilizado en Pérdidas y Ganancias.

Destacar las características de la anterior ley derogada 61/1078 de 27 de diciembre las cuales, para deducir la remuneración de los administradores resultaría necesario que los estatutos de la sociedad recogiesen el sistema retributivo de manera clara y certera, estableciendo una cuantía exacta.

La deducibilidad de las remuneraciones de los administradores es un tema que genera gran controversia. El fin es evitar que el propio órgano de administración, donde los miembros son los que se benefician de las retribuciones, decida libremente sobre sus retribuciones como ya menciona RUIZ HIDALGO²⁸ en su análisis sobre la deducibilidad de los administradores.

El Tribunal Supremo, bajo mi punto de vista incurre en error al tomar como referencia, en el fallo de la famosa sentencia de Mahou S.A, la Ley derogada 61/1978 que establece como obligatorio la fijación con certeza y con un concreto sistema retributivo la remuneración de los administradores. Dicha sentencia debería de estar amparada en la Ley 43/1995 ya que en 2008 y actualmente se encuentra en vigencia y determina que mientras que el gasto se encuentra bajo la normativa contable, y por consiguiente se establezca su apunte como gasto en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, dicha remuneración se entenderá deducible.

A mi parecer, para evitar posibles disconformidades lo correcto sería contabilizar el gasto de la deducción en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, pero no estaría de más que en los estatutos de la sociedad se estableciese de manera certera y

²⁸ RUIZ HIDALGO, C. “La retribución de los administradores después de las Sentencias Mahou”, en *Revista Técnica tributaria*, núm. 95, 2011. Págs. 49.69.

clara la remuneración de dichos administradores y si resultase necesario establecer un quantum de remuneración.

En el segundo apartado del trabajo fin de grado, el análisis se centra determinar la calificación de las retribuciones según los cargos que se determinan dentro del consejo de administración. Diferenciando en primer lugar el cargo de administrador gratuito, posteriormente el cargo de administrador remunerado, los altos directivos, socios mayoritarios y administradores que son profesionales independientes.

La retención de la renta en relación a la tipología del administrador en unos casos se establecerá en rendimientos de trabajo, en rendimientos de capital mobiliario y en rendimientos de actividad económica. Dentro de estos rendimientos, también se analiza los rendimientos irregulares que perciban los administradores.

En síntesis una nota característica de esta clasificación es la establecida en el artículo 17.2, el cual recoge que “se considerará rendimientos del trabajo las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, de las juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”.

El conflicto se reproduce a través de la teoría del vínculo, dicha teoría se lleva a cabo cuando concurre en una misma persona el puesto como administrador y a su vez celebre con la sociedad un contrato de alta dirección. La naturaleza jurídica de ambas situaciones es diferente y aunque sus funciones resulten similares, prevalece la naturaleza jurídica sobre la laboral.

Por último se analiza que la tributación de las rentas de mencionados administradores también tiene repercusión en otros impuestos tales como IVA.

IV. BIBLIOGRAFÍA

1. Monografía

- a. FRANCIS LEFEBVRE: *Memento práctico social*. Madrid, 2014.
- b. FRANCIS LEFEBVRE: *Memento práctico fiscal*. Madrid, 2013, pág. 65.
- c. THOMSON REUTERS: *Practicum Fiscal, 2014*.

2. Revistas

- a. RUIZ HIDALGO, C. “La retribución de los administradores después de las sentencias Mahou”, en *Revista Técnica tributaria*, núm. 95, 2011, Págs. 49-69.
- b. GALAN SÁNCHEZ, R. “Retribución administradores en el Impuesto sobre Sociedades.”, en *Derecho de los negocios*, núm. 222, 2009, Págs. 41-42.
- c. RUIZ HIDALGO, C. “La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad”, en *Quincena fiscal Aranzadi*, núm. 20, 2012, págs. 45-62.
- d. GARCIA NOVOA, C. “La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto de sociedades.”, en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 8/2009.
- e. ÁLVAREZ SÁNCHEZ, JI. “Retribución de los Administradores de las Sociedades Mercantiles”, en *El derecho, diario de Jurisprudencia*, núm. 1135, Pág. 1.

V. JURISPRUDENCIA

1. Sentencias

- a. Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª). Sentencia de 02/12/2010 JUR\2010\416665 (Caso Clesa).
- b. Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª). Sentencia de 16/02/2012 JUR\2012\76298 (caso Trabugas).
- c. Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª). Sentencia núm. 607/2011 de 13/07 JT\2011\739.
- d. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª). Sentencia de 6/02/2008 RJ\2008\882.
- e. Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª). Sentencia núm. 403/2011 de 13/05 JUR\2011\206666.
- f. Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª). Sentencia de 13/11/2008 RJ\2009\59.

VI. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- a. Consulta Vinculante de la D.G.T V0200-13.
- b. Consulta Vinculante de la D.G.T V0772-07.
- c. Consulta Vinculante de la D.G.T V2344-08.
- d. Consulta Vinculante de la D.G.T V0231-09.
- e. Consulta Vinculante de la D.G.T V0008-07.
- f. Consulta Vinculante de la D.G.T V1375-12.
- g. Consulta Vinculante de la D.G.T V 0008 – 07.
- h. Consulta Vinculante de la D.G.T V1492-08 18 de Julio de 2008.
- i. Consulta Vinculante de la D.G.T. V 0200 - 13, de 24 de enero de 2013.
- j. Consulta Vinculante de la D.G.T. V 1569 - 13, de 09 de mayo de 2013.
- k. Consulta Vinculante de la D.G.T. V 2153 - 2011, de 20 de marzo de 2011.
- l. Consulta Vinculante de la D.G.T. V 1375 - 2012, de 26 de junio de 2012.
- m. PROGRAMA INFORMA AEAT. Nota Informativa AEAT del 22 de marzo de 2012.