

A VUELTAS CON LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

Dos recientes sentencias, una del Tribunal Supremo (26/2/2018) y otra del TEAC (17/7/2020), han vuelto a poner en cuestión la deducibilidad en el Impuesto de Sociedades de la retribución de los administradores y demás personal de alta dirección que desarrollen funciones ejecutivas.

La modificación habida en el año 2015 en el Texto refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades, dejó claro que no se consideraban liberalidades, y por tanto eran deducibles, las retribuciones satisfechas a los administradores por ejercer funciones de dirección, y funciones derivadas de un contrato laboral de alta dirección. El TEAC, en su resolución, hace mención a este cambio legislativo, pero recuerda que la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el artículo 15.f, establece que no son deducibles los gastos derivadas de actuaciones realizadas contra el ordenamiento jurídico.

En base a esta prohibición y apoyándose en lo dispuesto en los artículos 217 y 249 de la Ley de Sociedades de Capital modificada por la Ley 31/2014, y en la sentencia del Tribunal Supremo de 26/2/2018, el TEAC resuelve que la retribución de los administradores y de los miembros del consejo de administración que ejerzan funciones directivas están sometidas a reserva estatutaria y a la aprobación de la Junta General de Accionistas.

Por tanto, si los Estatutos sociales, no determinan expresamente que el cargo de administrador, o de miembro del consejo de administración, son retribuidos y establecen la forma de cálculo de los mismos, todas las remuneraciones que pudieran percibir serían “contrarias al ordenamiento jurídico”, y por tanto no serían fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad pagadora.

Vaya por delante, que en nuestra opinión la interpretación que hace el TEAC al considerar “contrarias al ordenamiento jurídico”, el olvido en los Estatutos Sociales consistente en no especificar la no gratuidad del ejercicio del cargo de administrador, es muy exagerada. Basta para ello en pensar en la multitud de Pymes en nuestro país que se han constituido en sociedades de responsabilidad limitada con modelos estándar de estatutos sociales.



Se plantea entonces la siguiente cuestión: **¿Cómo deben calificarse las remuneraciones percibidas por el administrador que carezcan del amparo estatutario?**

La contestación parece clara, si es un pago realizado por la sociedad contrario al ordenamiento jurídico, es porque no debe ser un gasto necesario para desarrollar la actividad empresarial de acuerdo con lo que la ley establece, y en consecuencia se tratará de una liberalidad. Que como indica el diccionario de la Real Academia es la *“Disposición de bienes a favor de alguien sin ninguna prestación suya”*.

Lo cual abre una serie de dudas en relación con la tributación, en sede del administrador perceptor de la remuneración.

En especial en el Impuesto sobre la Renta, pero también, en el caso de que el administrador o el miembro del consejo de administración sea a la vez socio de la entidad pagadora, en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

La Ley del Impuesto sobre la Renta determina que constituye el objeto del impuesto la totalidad de los rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales, obtenidas por el sujeto pasivo, así como las imputaciones de renta que establecidas por la ley.

Pero también establece que no están sujetos al IRPF aquellos ingresos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, impuesto en el que parece tener más cabida lo recibido por el sujeto pasivo a título de liberalidad.

Por tanto, si los importes pagados por la Sociedad se califican como “liberalidad”, por no estar recogido en los Estatutos Sociales, no deberían estar sujetos por el IRPF en sede del perceptor. No cabe en este caso, a nuestro juicio, invocar el “principio de la estancidad” entre impuestos, y sí en cambio el de “coherencia”, ya que el concepto “liberalidad” no es un concepto tributario, sino una palabra común que define el tipo de transferencia económica realizada.

Si el administrador perceptor de los ingresos abonados por la sociedad, es a su vez accionista de dicha sociedad, cabe considerar que se aplique a las retribuciones percibidas, el artículo 25.1.d de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que considera como rendimiento del capital mobiliario: *“Cualquier otra utilidad, distinta de las anteriores, procedente de una entidad por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe”*.



Por tanto, la conclusión debería ser que, en sede del administrador, la remuneración percibida, calificada como liberalidad, deberá ser considerada: (i) o bien como una donación, si no es accionista de la sociedad; (ii) O bien como un rendimiento del capital mobiliario, si es accionista de la sociedad.

Esta conclusión nos lleva a la necesidad de analizar la trascendencia que pueda tener en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre sucesiones y Donaciones, la propiedad de acciones de la compañía por parte del administrador. Especialmente por lo que se refiere al cumplimiento de los requisitos para que dichas acciones estén exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio, y sean bonificables en el Impuesto sobre sucesiones y Donaciones.

El Impuesto sobre el Patrimonio deja exenta la participación superior al 5% en sociedades (artículo 4º. Ocho. Dos de la Ley 19/1991), siempre que se cumplan una serie de requisitos, entre los cuales ahora nos interesa resaltar el siguiente: *“Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal”*.

Obviamente la Ley, en el comentado artículo, identifica la palabra “remuneración” con los rendimientos del trabajo y de las actividades empresariales y profesionales, ya que hace la comparación entre ellas.

Por tanto, si la remuneración percibida fue considerada una liberalidad en sede del pagador, no debería ser considerada ni como rendimiento del trabajo, ni como rendimiento de la actividad empresarial ni profesional, en sede del perceptor, y en consecuencia no estaría exenta la participación en la sociedad.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dado que una de las condiciones para que pueda bonificarse en un 95% la transmisión sucesoria o lucrativa de la participación es que sea aplicable la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, tampoco será aplicable la citada bonificación, si la remuneración del administrador no puede calificarse como rendimiento del trabajo.

De todo lo cual se concluye que, para evitar riesgos innecesarios, conviene por un lado revisar los Estatutos Sociales y en su caso incluir en ellos la cláusula de retribución del órgano de administración, i por otro no olvidar dejar constancia en el Acta de la Junta General anual de la aprobación de dicha retribución.



Por último, hay que preguntarse qué puede hacerse con los años transcurridos, en los que sin haberse recogido en Estatutos que el cargo de administrador era retribuido, se le ha satisfecho periódicamente una remuneración por ejercer funciones ejecutivas. No puede darse una respuesta homologable para todos los casos. Habrá que estudiar todas las situaciones, y en todo caso no olvidar que la resolución del TEAC probablemente está recurrida ante la Audiencia Nacional, estando pendiente de sentencia por parte de este tribunal.

Jordi Font Bardía
Socio director

En FONT & YILDIZ (www.fontyildiz.com) ofrecemos asesoramiento legal, fiscal y económico a empresas nacionales y extranjeras, patrimonios familiares y start-ups, especializándonos en:

- Inversiones extranjeras
- Fiscal (Tax compliance)
- Mercantil-Societario
- M & A, y Reorganizaciones de grupos empresariales.
- Económico-financiero, y reestructuraciones contables.
- Procesal y Concursal.
- Sucesorio: planificación y tramitación testamentarias.
- Global Mobility
- Gestión fiscal-contable-laboral.

Ofrecemos nuestros servicios en español, catalán, inglés, francés, turco, portugués, chino e italiano.

No dude en contactar con nosotros (info@fy-legal.com), estaremos encantados de colaborar con Ud. prestándole nuestros servicios.

La información contenida en este documento es solo para fines informativos y no debe interpretarse como asesoramiento legal, opinión legal o como ningún tipo de consejo sobre cualquier hecho o circunstancia específica. En este sentido, el presente no es vinculante y simplemente divulga una opinión, por lo tanto, recomendamos no actuar o en su caso, abstenerse de actuar en base a la información aquí contenida sin previo asesoramiento profesional. Así, FONT & YILDIZ no será responsable ni ofrece garantías de ningún tipo en relación con el uso que se haga de la información aquí incluida.
