

Aplicación práctica de la fiscalidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las retribuciones por la realización de funciones propias del cargo de administrador y gerenciales, así como por las labores, trabajos o funciones ordinarias y por su condición de socio (2ª parte).



Como continuación de lo expuesto en la primera parte de este artículo, presentamos a continuación el siguiente caso práctico.

CASO PRÁCTICO: La sociedad mercantil “SONORA S.L.” desarrolla la actividad mercantil de fabricación y venta de instrumentos de percusión latina. Tiene una cifra de negocios de 9 millones de € y la siguiente composición accionarial (padre y 4 hijos) y del órgano de administración:

EMPRESA: SONORA SL, cuyo órgano de administración está formado por 3 administradores solidarios o mancomunados. El detalle de los socios y administradores es el siguiente. En los estatutos figura que el órgano de administración será retribuido en una cantidad fija y variable que se aprobará en junta de accionistas. Los administradores sin funciones directivas (dirección y gerencia) cobrarán una cantidad fija cada uno de ellos de 10.000€. También perciben Dietas por acudir a las juntas del órgano de administración La junta ha aprobado la retribución a percibir por los administradores dentro del límite que se fija en los estatutos.

Autor:

Antonio Martínez Alfonso

Doctor en Economía, Licenciado en Derecho Técnico de Hacienda

Socio	% de participación en el capital	Funciones que desarrolla en la empresa	Importe percibido
Tom, Jubilado 70años	65%	Administrador, retribuido por las funciones propias del cargo. Percibe Dietas por acudir a las juntas del órgano de administración	10.000€. La pensión de jubilación es de 28.000€ netos anuales. 3.000€ de dietas por acudir a las juntas del órgano de administración
Laura	15%	Administrador, retribuido por las funciones propias del cargo y por la gerencia y dirección de la sociedad. Percibe Dietas por acudir a las juntas del órgano de administración	10.000€ por las funciones propias del cargo y 100.000€ por la dirección y gerencia de la sociedad. 3.000€ de dietas por acudir a las juntas del órgano de administración
Christian	15%	Administrador, retribuido por las funciones propias del cargo y jefe de personal con retribución según convenio. Percibe Dietas por acudir a las juntas del órgano de administración.	10.000€ por las funciones propias del cargo y 60.000€ por las funciones de jefe de personal. 3.000€ de dietas por acudir a las juntas del órgano de administración
Brayan	3%	Administrativo con retribución según convenio pero al alza.	40.000€ por las funciones como administrativo
Toni	2%	Es ingeniero informático y presta servicios a la empresa como profesional independiente	En este ejercicio ha facturado 45.000€

BIS: Supóngase que en el ejercicio siguiente el órgano de administración es el mismo pero además se nombra otro gerente externo para relaciones internacionales, cuya nómina asciende a 100.000€ brutos anuales.

CALIFICACION DE LAS RENTAS Y SUS EFECTOS EN EL IRPF e IS.

Consideraciones previas:

Tal y como ya hemos expuesto, la normativa mercantil en materia de retribución de los administradores viene recogida en la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital (RDL 1/2010 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital) para la mejora del gobierno corporativo. Por primera vez se separan en la LSC las funciones inherentes a la propia naturaleza del cargo de administrador (competencias estas indelegables), de las tareas meramente ejecutivas de gestión del día a día de la sociedad.

Entre las funciones inherentes al cargo de administrador podemos citar: la formulación de las cuentas anuales, la convocatoria de la junta general, ejercer a representación de la sociedad, la toma

de decisiones estratégicas, la adopción de las medidas necesarias para la buena dirección y control de la sociedad, la fijación de las políticas y estrategias sociales generales de la compañía (funciones estas recogidas en los artículos 226, 225, 249 de la LSC) y por funciones de dirección y gerencia son todas aquellas en que de forma efectiva se ejecutan decisiones tácticas o de gestión empresarial de la misma en el devenir diario de la empresa. Ahora bien, el vínculo del administrador y en su caso gerente con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, por cuanto que las funciones de gerencia cuando se realizan por la misma persona quedan subsumidas en las propias del cargo de administrador (teoría del vínculo único). La deducibilidad fiscal de ambas retribuciones está condicionada a que consten expresamente en los Estatutos, debiendo determinar estos de forma expresa el sistema de remuneración. Asimismo, la junta general debe aprobar de forma expresa y no necesariamente en cada ejercicio la cuantía máxima anual a retribuir al órgano de administración.

Sin embargo, las tareas, trabajos o actividades consideradas ordinarias, realizadas por el administrador y con independencia del encuadramiento que corresponda en el correspondiente régimen de la se-

guridad social, están al margen de la relación y regulación antes expuesta, ya que no son objeto de reserva estatutaria, por lo que las retribuciones que se perciban por dichos servicios tendrán la consideración de laborales cuya deducibilidad de las mismas está condicionada al cumplimiento de los requisitos que se exigen para cualquier gasto, y concretamente los siguientes:

- Inscripción contable.
- Correlación de ingresos y gastos.
- Imputación con arreglo a devengo.
- Justificación documental,
- Realidad y efectividad de los trabajos/servicios realizados, y,
- Valoración a precios de Mercado de dichos trabajos o servicios prestados

Por tanto, si la sociedad decide retribuir al administrador solo por sus funciones como alto directivo, es decir por funciones gerenciales, es necesario que los estatutos prevean su carácter retribuido para así evitar el riesgo, de que se pueda considerar vulnerado el art.15.f de la LIS que establece que no son deducibles los gastos contrarios al ordenamiento jurídico.

Por otro lado, debemos tener en cuenta que el artículo 249.3 de la Ley de Sociedades de Capital establece que los consejeros de cualquier sociedad de capital a los que se atribuyan funciones ejecutivas (esto es, los consejeros delegados, miembros de comisiones ejecutivas o consejeros con atribución de funciones ejecutivas por cualquier otro título), deberán firmar un contrato de administración con la sociedad, que tendrá que ser aprobado previamente por el Consejo de Administración, con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros.

A efectos prácticos, no es necesario firmar un contrato si ya existe uno sus-

crito, sea cual sea su denominación (por ejemplo, un contrato de Alta Dirección o un contrato de prestación de servicio), siempre que dicho contrato prevea la retribución del consejero por el desempeño de funciones ejecutivas; para ello será necesaria la ratificación por el Consejo de Administración.

Respecto al importe de las retribuciones previstas en este tipo de contrato, es interesante tener en cuenta la **Resolución de la Dirección General del Registro y Notariado** de fecha 30 de septiembre del 2015, que admite la validez de la inscripción en el Registro Mercantil de la siguiente cláusula estatutaria:

“Adicionalmente y con independencia de la retribución arriba señalada, los miembros del Consejo de Administración que desempeñen funciones ejecutivas percibirán por este concepto:

1. Una cantidad fija.
2. Una cantidad variable en función del cumplimiento de objetivos, de acuerdo con lo que figure en sus respectivos contratos, los cuales preverán asimismo las oportunas indemnizaciones para el caso de cese en tales funciones o resolución de su relación con la Sociedad. Adicionalmente, en la medida en que resulte oportuno para garantizar una adecuada compensación por sus funciones, su retribución se verá complementada con las siguientes retribuciones en especie:

Aportaciones a un plan de pensiones.

Póliza de seguro por fallecimiento e invalidez.

Seguro médico personal y para los familiares a su cargo que convivan con ellos.”

En relación con las dudas que se nos pueden plantear sobre la retención a aplicar en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), de las

retribuciones salariales del alto directivo que a la vez es administrador de la sociedad. La DGT ha aclarado en diversas consultas que el conjunto de las retribuciones salariales que percibe como rendimientos del trabajo por las funciones propias de su cargo de administrador, así como las retribuciones que pudiera percibir por las funciones de gerencia y por la dirección de la gestión del día a día de la entidad, como personal de Alta Dirección, deben ser objeto de una retención fija en el IRPF del 35% (% de retención que establece la Ley del IRPF para los administradores personas físicas y del 19% para los administradores personas jurídicas).

Así, los socios y administradores de las sociedades pueden percibir su retribución por distintos conceptos: por su cargo de administradores, por su prestación de servicios a la sociedad, por su relación de alta dirección o por una relación laboral por trabajos ordinarios con la sociedad en virtud de un contrato de trabajo.

En este sentido, la Dirección General de Tributos (DGT) ha ido fijando criterio mediante la publicación de diferentes consultas vinculantes, con el fin de aclarar el tipo de retención de IRPF por los rendimientos de aquellos socios y administradores que, a la vez ejercen funciones de trabajo efectivo en la sociedad.

¿Qué retención debe aplicarse en cada caso?

La retención a cuenta del IRPF que debe aplicarse sobre las retribuciones percibidas es la siguiente:

1. Retribución como funciones o labores ordinarias como cualquier otro empleado: Si el socio o administrador realiza su trabajo diario en la empresa, en general, el sueldo por el desarrollo de estas funciones se somete a una retención variable aplicando la tarifa general de retenciones, al igual que el resto de las nóminas.

2. Retribución por las funciones propias del cargo de administrador: Las retribuciones que se perciban por ejercer el cargo de administrador están sometidas a un tipo de retención fija del 35%. Sin embargo, será del 19% siempre y cuando la empresa tenga un importe neto de cifra de negocios inferior a 100.000 euros.

3. Retribución por funciones de dirección y gerencia: En este apartado se integran los rendimientos percibidos por las funciones de gerencia o director general. En este caso se considera que se engloban en las funciones de un administrador y por consiguiente, el salario obtenido como gerente o socio director queda sometido también a una retención del 35% o 19% según corresponda.

En este sentido tenemos entre otras las consultas vinculantes de la DGT V3078-15 y V1984-18.

Por otra parte, también señalamos que las dietas del Consejo de Administración y para las retribuciones de los consejeros serán RT personal y con retención del 35% a los Consejeros y Administradores, salvo para entidades cuyo importe neto en cifra de negocios del último periodo impositivo finalizado con anterioridad al pago del rendimiento haya sido de hasta 100.000€ en cuyo caso la retención es del 19%.

Asimismo, las primas de asistencia a juntas son las cantidades abonadas por la sociedad a sus accionistas como gratificación por asistir a las Juntas Generales o Extraordinarias de la sociedad; tienen la consideración de rendimientos de capital mobiliario (RCM), es decir, se tratan como los dividendos ya que se pagan por su condición de socio.

Solución

Socio	% de participación en el capital	Funciones que desarrolla en la empresa	Calificación fiscal
Tom, Jubilado 70 años	65%	Administrador, retribuido por las funciones propias del cargo. Percibe Dietas por acudir a las juntas del órgano de administración.	13.000€ por las funciones propias del cargo Rto. Trabajo personal. Art. 17.2.e) LIRPF. Retención 35%. Gasto deducible en el IS y no es operación vinculada. Clave E04 del 190. Pero obsérvese que si no hubiera un hijo con funciones de dirección el no cubriría para aplicar la exención de las participaciones en IP ni a él ni a los hijos, ya que $13.000\text{€}/(13.000 + 28.000) < 50\%$. Clave E04 del 190
Laura	15%	Administrador, retribuido por las funciones propias del cargo y por la gerencia y dirección de la sociedad. Percibe Dietas por acudir a las juntas del órgano de administración.	13.000€ por las funciones propias del cargo y 100.000€ por la dirección y gerencia de la sociedad. Ambas retribuciones son Rto. Trabajo personal. Art. 17.2.e) LIRPF. Retención 35%. Gasto deducible en el IS y no es operación vinculada. Clave E04 del 190
Christian	15%	Administrador, retribuido por las funciones propias del cargo y jefe de personal con retribución según convenio. Percibe Dietas por acudir a las juntas del órgano de administración.	13.000€ por las funciones propias del cargo Rto. Trabajo personal. Art. 17.2.e) LIRPF. Retención 35%. Gasto deducible en el IS y no es operación vinculada. Clave E04 del 190 60.000€ por las funciones de jefe de personal. Rto. Trabajo personal. Art. 17.1.a) LIRPF. Retención según tablas. Relación laboral. Gasto deducible en el IS y es operación vinculada. Clave A01 del 190
Brayan	3%	Administrativo con retribución según convenio, pero al alza.	40.000€ por las funciones como administrativo. Rto. Trabajo personal. Art. 17.1.a) LIRPF. Retención según tablas. Relación laboral. Gasto deducible en el IS y es operación vinculada, con posibilidad de regularización por la inspección (liberalidad) si la desviación respecto del salario medio del resto de administrativos es significativa. Clave A01 del 190
Toni	2%	Es ingeniero informático y presta servicios a la empresa como profesional independiente.	Facturación de 45.000€. Rto. De actividad económica. Sujeto a IVA. Gasto deducible en el IS y es operación vinculada, con posibilidad de solicitar comparables por parte de la inspección en una comprobación tributaria.

NOTA: Análogos razonamientos procederían si el órgano de administración fuera un consejo de administración con 3 consejeros delegados con funciones ejecutivas repartidas para cada uno de ellos.

BIS: Bajo el supuesto de que en el ejercicio siguiente se nombre a otro gerente (**Director general**) externo para relaciones internacionales con una nómina bruta de 100.000€, entendemos que es solo un gerente independiente con unos

poderes generales (no administrador, ni consejero delegado) sin participación en la empresa o con una participación mínima (por ejemplo, un 2 o 3% para una mayor implicación en la cumplimiento de objetivos y obtención de resultados), por lo que tendrá un contrato laboral de alta dirección, cuyos rendimientos serán rendimiento del trabajo personal. Art. 17.1.a) LIRPF, retención según tablas, y una relación laboral con un contrato de alta dirección. Clave A01 del MODELO 190