

RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES. ASPECTOS MERCANTILES Y FISCALES

Francisco David Adame Martínez y Carlos Javier Romero Plaza
Miembros de la Sección del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1. INTRODUCCIÓN

La presente Nota tiene por objeto exponer la regulación básica de la remuneración de los administradores desde la perspectiva del Derecho Mercantil y Tributario. Nuestro análisis se centrará en el comentario de los artículos 217, 218 y 219 del Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en la redacción dada a estos preceptos por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica dicha Ley para la mejora del gobierno corporativo.

Como se explicará en las líneas que siguen esta reforma no afecta a la regla general en materia de remuneración que sigue siendo la misma: el cargo de administrador en las sociedades de capital tiene carácter gratuito salvo que los estatutos establezcan lo contrario. En cambio sí se introducen con ocasión de dicha reforma importantes novedades en lo referente a los sistemas de retribución, a la determinación de la competencia y del procedimiento para la fijación de la retribución de los administradores y al principio de que la retribución de los administradores debe ser adecuada en el sentido de guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tenga en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables.

A continuación, la presente Nota tratará de centrarse en las implicaciones fiscales que se derivan de tales reformas en la tributación tanto por el Impuesto sobre Sociedades (IS) como por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) atendiendo a los últimos criterios adoptados por los tribunales y por la Dirección General de Tributos.

Por último, se procederá a realizar un breve análisis de los criterios adoptados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria sobre la tributación de las retribuciones de los socios profesionales por el Impuesto sobre el Valor Añadido, siguiendo los criterios adoptados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

2. LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES TRAS LA LEY 31/2014

2.1. "SISTEMA DE REMUNERACIÓN" Y "CONCEPTOS RETRIBUTIVOS"

A partir del 1 de enero de 2015 cuando los estatutos dispongan que el cargo de administrador es retribuido deberán especificar el sistema concreto de remuneración o en la terminología usada por el artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital los "conceptos retributivos" a percibir por los administradores. En el apartado 2 de dicho artículo 217 figura una enumeración de determinados conceptos retributivos, que van desde una asignación fija hasta sistemas de ahorro o previsión, pasando por dietas de asistencia, participación en beneficios, retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia (no es imprescindible que los estatutos fijen de manera precisa el indicador o el parámetro que se haya de emplear para determinar la retribución variable sino que se puede remitir a la junta general su concreción), remuneración en acciones o vinculada a su evolución o indemnizaciones por cese (siempre que el cese no esté motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador).

En primer lugar, es importante destacar que se trata de una enumeración meramente ejemplificativa, que no tiene carácter exhaustivo, de manera que los Estatutos sociales podrán contemplar uno o varios de estos sistemas de retribución o bien otros conceptos retributivos distintos. Así por ejemplo, los estatutos pueden prever que la remuneración consista en una retribución fija, en una retribución variable, en dietas de asistencia y en indemnizaciones por cese.

La doctrina mercantilista ha valorado positivamente este aspecto concreto de la reforma por considerar que la cuantía concreta requiere de una negociación en el ámbito de la actuación de los órganos sociales con el administrador y se ha de acordar en función de los intereses sociales de cada momento. La ordenación de la remuneración de los administradores tiene como objetivo resolver las situaciones de conflicto de interés que se pudieran plantear en su determinación. En el fondo, lo que se pretende evitar es que los administradores, como titulares del poder de decisión, puedan aprovecharse de esta situación en interés propio. para conseguir de forma abusiva una retribución y unas compensaciones que no sean conformes con los intereses sociales.

Obsérvese que se utiliza la expresión "sistema de remuneración", lo que implica que tiene que haber una cierta coherencia entre los diferentes sistemas de retribución. Esta conclusión se refuerza con la previsión contenida en el apartado 3 del artículo 217 al disponer que la remuneración asignada a cada consejero ha de tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada uno. Pero en todo caso y sea cual sea el sistema de retribución que se recoja en los estatutos, el importe máximo de la remuneración anual para el conjunto de los administradores deberá ser fijado por la junta general y el mismo estará vigente hasta tanto no se apruebe su modificación. Por lo tanto, no será ya necesaria la aprobación de la remuneración anualmente. De todos modos, se debe admitir --al igual que antes de la reforma-- que los estatutos establezcan un tope a la retribución de los

administradores por referencia, por ejemplo, a los beneficios sociales y que la junta general adopte un nuevo acuerdo decidiendo elevar el importe máximo de la remuneración dentro del período anual fijado. El importe máximo anual constituye un límite para los administradores o para el consejo de administración, pero no para la propia junta general que tiene la competencia para establecerlo.

Cuando la ley se refiere a remuneración anual no parece que ello implique que necesariamente se tenga que referir a años naturales ni tampoco que tenga que coincidir con los ejercicios sociales necesariamente. Lo que significa la previsión legal es que la fijación de la remuneración debe hacerse por la junta general por períodos anuales. Sería pues posible que la junta general aprobase la remuneración global para el período comprendido entre el 1 de agosto de un año y el 31 de julio del siguiente.

Si el sistema de remuneración consiste en una asignación fija o en dietas de asistencia no presenta especiales problemas la cuestión de la determinación del importe máximo anual de remuneración por parte de la junta general. En cambio, cuando se trate de retribuciones variables o de indemnizaciones por cese, por ejemplo, el tema se puede complicar. En estos casos, la junta deberá aprobar con carácter previo, como ya ha quedado expuesto, los indicadores o parámetros que se deben emplear en cada caso. Como bien ha puesto de relieve la doctrina en función de la complejidad de la retribución variable o de la indemnización por cese o de otras clases de retribuciones, como por ejemplo las aportaciones a un plan de pensiones o las compensaciones por pactos de no competencia, puede resultar conveniente que la junta general se pronuncie sobre la liquidación final percibida por los administradores.

Por otra parte, la determinación de la retribución de cada administrador se fijará, salvo que la junta general disponga otra cosa, por acuerdo de los administradores o, en su caso, del consejo de administración. Así lo establece el apartado 3 del precitado artículo 217. Resulta pues posible que la junta se reserve la determinación de la retribución concreta que se atribuya a cada administrador o la fijación de los criterios que deben ser aplicados por los administradores para el reparto de la remuneración.

Con anterioridad a la reforma operada por la Ley 31/2014 la Dirección General de los Registros y del Notariado venía entendiendo que en el caso de administradores solidarios o mancomunados no resultaba posible la fijación de retribuciones distintas para los diferentes administradores al considerar que en estos supuestos las funciones y las responsabilidades eran las mismas para todos los administradores. En este sentido se pronunciaron, entre otras, sus Resoluciones de 27, 29 y 30 de abril de 2013, así como las de 3, 4, 6, 7, 21, 22, 23 y 24 de mayo también de 2013. La doctrina mercantilista entiende que la cuestión debe plantearse en términos distintos tras la reforma y que siempre que la retribución asignada a cada administrador respete lo dispuesto en los estatutos y en el acuerdo de junta general es posible que exista una diferenciación en la retribución entre los diferentes administradores solidarios o mancomunados cuando tengan encomendadas distintas funciones que así lo justifiquen, lo cual por otra parte ocurre con frecuencia en la práctica.

Tiene tanta importancia la cuestión de la regulación de las retribuciones de los administradores que incluso se ha llegado a señalar que ésta es una de las causas del origen de la crisis financiera que vivimos a partir de 2007. En el ámbito de las grandes empresas y las entidades de crédito los sistemas de remuneración de los administradores y también de sus directivos incentivaban una gestión especulativa a corto plazo y la asunción de riesgos excesivos por parte de las entidades. En muchos casos la gestión de la entidad estaba condicionada por los intereses del propio administrador en obtener una mayor retribución olvidándose en todo momento de la solvencia y la rentabilidad de la entidad a medio y largo plazo. El tema tiene tanta relevancia que el propio G-20 decidió incluir esta cuestión en su programa de reformas. La elaboración de los estándares para lograr los objetivos acordados por el G-20 en materia financiera y el seguimiento de su cumplimiento por parte de los Estados corresponde al Comité de Basilea, que ha publicado diversos documentos relacionados con la retribución de los administradores y directivos de las entidades de crédito. En el ámbito de la UE estos estándares se han incorporado en la Directiva 2013/36/UE, de 26 de junio (artículos 92 y siguientes), en el Reglamento n.º 575/2013 UE de la misma fecha, sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y las empresas de inversión, y por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012 y en el Reglamento Delegado (UE) n.º 2014/604, de la Comisión, de 4 de marzo de 2014, por el que se complementa la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación en relación con los criterios cualitativos y los criterios cuantitativos adecuados para determinar las categorías de personal cuyas actividades profesionales tienen una incidencia importante en el perfil de riesgo de una entidad. El tema es de máxima actualidad porque en el momento de redactar esta Nota en el caso de España, por ejemplo, se encuentra en fase de borrador una Circular del Banco de España a las entidades de crédito, sobre supervisión y solvencia, que completa la adaptación del ordenamiento jurídico español a la Directiva 2013/36/UE y al Reglamento (UE) n.º 575 /2013, que en su Sección 3.ª (Norma 33 y siguientes) aborda, entre otros temas, la cuestión de las remuneraciones.

Un problema de fondo importante que se plantea es que la reforma del régimen de retribución promovida por los organismos internacionales y por la Unión Europea está dirigida a las sociedades cotizadas. En las sociedades cerradas la problemática es distinta. En ellas, a diferencia de las cotizadas, el conjunto de los socios ejerce un control efectivo de la gestión de la sociedad y decide sobre la remuneración de los administradores. Los conflictos de socios que con frecuencia resultan siendo determinantes en la remuneración de los administradores son específicos de las sociedades no cotizadas. Por ello, en las sociedades cerradas se requiere un marco flexible en todo lo relativo a la retribución de los administradores que descansa fundamentalmente en la decisión de los socios.

2.2. LA DISTINCIÓN ENTRE REMUNERACIÓN DE LOS ADMINISTRADORES "POR SU CONDICIÓN DE TALES" Y REMUNERACIÓN DE LOS ADMINISTRADORES DELEGADOS O CONSEJEROS POR EL DESEMPEÑO ADICIONAL DE FUNCIONES EJECUTIVAS

El apartado 2 del artículo 217 se refiere literalmente a la remuneración "a percibir por los administradores en su condición de tales". Con esta novedad introducida por la reforma de 2014 se pretende distinguir entre lo que es la retribución de los administradores por el desempeño del cargo de administrador y la remuneración por el desempeño adicional de funciones ejecutivas, que se le puedan atribuir al ser nombrado consejero delegado o en virtud de otro título.

La retribución de los consejeros delegados se regula en el artículo 249 de la Ley de Sociedades de Capital que dispone que la sociedad está obligada a suscribir un contrato sujeto a los requisitos específicos allí previstos en el que se fije su remuneración y ello con independencia de lo dispuesto en los estatutos o lo acordado por la Junta General para la remuneración de los administradores en su condición de tales. Dicho contrato, que se ha de hacer necesariamente ya que el apartado 3 de dicho artículo 249 tiene carácter imperativo, deberá ser aprobado previamente por el Consejo de Administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros, sin que el administrador pueda participar en la votación ni asistir a la deliberación. Este contrato debe especificar los conceptos y las cantidades de la remuneración de los consejeros por el desempeño de funciones ejecutivas, por lo que no cabe pues recibir cantidades por conceptos no contemplados en el contrato. Así por ejemplo, las retribuciones en especie como utilización de vivienda o de vehículo deben estar contempladas explícitamente en el contrato. En el caso de gratificaciones no previstas en el contrato por ejemplo por haber realizado una determinada operación que genere importantes beneficios a la sociedad el Tribunal Supremo en su Sentencia de 28 de mayo de 1986 (RJ 1986, 2829) entendió que dichas gratificaciones no tienen la consideración de retribución en sentido estricto. La doctrina mercantilista ha defendido que tras la reforma es preciso que este tipo de gratificaciones sean aprobadas por el consejo de administración también, como en el caso de la aprobación del contrato, por mayoría de dos terceras partes de los miembros del consejo.

La existencia de esta dualidad de regímenes jurídicos, que tiene su origen en una sugerencia formulada por la Comisión de Expertos en Gobierno Corporativo, fue criticada por la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo durante la fase de tramitación del expediente que dio lugar al Dictamen del Consejo de Estado 837/2014 sobre el Anteproyecto de Ley del Código Mercantil, aprobado en su sesión del 29 de enero de 2015. Según el informe emitido por dicha Sala del Supremo resulta "preocupante" la regulación de los contratos entre la sociedad y los consejeros delegados o con funciones ejecutivas, en cuanto admite una "dualidad de regímenes jurídicos de retribución, uno contractual y uno estatutario", que no está objetivamente justificada y además "permite que las retribuciones sean fijadas exclusivamente por el Consejo de Administración, sin necesidad de previsión estatutaria ni intervención de la junta de socios".

Por su parte el Consejo de Estado en su Dictamen también se mostró crítico con la necesidad de suscripción de un contrato entre la sociedad y el consejero en cuestión. Así, tras afirmar que no cabe duda "de que, en la práctica de las sociedades mercantiles, el consejero a quien el Consejo de Administración encomienda el ejercicio de determinadas facultades ejecutivas tiene un nivel de responsabilidad superior al resto de los miembros de dicho órgano y, por ello, existe un fundamento objetivo para que sea retribuido en mayor y distinta medida", el Consejo de Estado manifiesta que "para el desempeño de tales funciones no es necesario que tenga necesariamente que suscribirse un contrato ad hoc entre la sociedad y el consejero en cuestión, pues, siendo éste ya miembro del órgano de administración, basta con la delegación de funciones que en su favor se acuerde por dicho órgano, con el voto favorable de las dos terceras partes de los componentes del consejo. Asimismo, no parece necesario exigir que la determinación de su retribución quede sujeta a unas reglas de transparencia y control distintas de las previstas para las remuneraciones de los demás administradores". Su reflexión crítica concluye con estas palabras: "las garantías de transparencia, adecuación y control de las retribuciones de los consejeros delegados o con funciones ejecutivas no exigen que la relación entre el consejo de administración y el consejero en cuestión tenga necesariamente que articularse en un contrato aparte, de modo que la proyectada legislación debería admitir que la posición de los consejeros delegados o con funciones ejecutivas pueda instrumentarse a través del correspondiente acuerdo de delegación, que los conceptos retributivos de dichos consejeros se encuentren determinados en los estatutos sociales y, en fin, que su remuneración, junto con la de los demás miembros del consejo de administración, no exceda del importe máximo de la remuneración anual del conjunto de administradores fijado por la junta general."

La distinción entre retribución de los administradores en su condición de tales y la remuneración de los administradores delegados por las funciones ejecutivas a partir de la reforma puede plantear problemas con los estatutos aprobados con anterioridad a la misma. Se trata de una cuestión de interpretación que debe analizarse caso por caso para determinar si es preciso o no adaptar los estatutos. Según la doctrina en los casos en que se prevea la existencia de un consejo de administración y los estatutos aludan a la retribución de los administradores de una forma genérica y sin referencia concreta a sus funciones, lo prudente será considerar que resulta de aplicación a todos los administradores, en la medida en que los estatutos, después de la reforma, pueden regular tanto la remuneración de los administradores en su condición de tales como la de los administradores delegados por las funciones ejecutivas. Idéntica conclusión se puede defender en el caso de sociedades cerradas cuando se hubiera previsto que los consejeros ejerzan el cargo de forma gratuita, sin hacer referencia a los consejeros que desempeñen funciones ejecutivas.

Es perfectamente posible que la sociedad decida suscribir también un contrato formal con los administradores en el que se fije el sistema de remuneración y se especifiquen sus obligaciones. Este contrato tendría la misma naturaleza que el contrato de naturaleza mercantil a suscribir por la sociedad con los consejeros delegados conforme a lo dispuesto en el precitado artículo 249.

Obsérvese que mientras que en el caso de la remuneración de los administradores en su condición de tales corresponde a los estatutos la determinación de los sistemas de remuneración, en el caso de la retribución de los administradores delegados la competencia para la aprobación del contrato en el que se fije dicha retribución se atribuye al consejo de administración. Aunque ambas retribuciones son perfectamente compatibles, la sociedad podría por supuesto acordar con el administrador delegado que la única retribución que va a percibir es la que le corresponde por sus funciones ejecutivas.

Volviendo de nuevo a la fijación del importe máximo de la retribución anual para todos los administradores por parte de la Junta general, ha que indicar que dicho importe máximo no resulta de aplicación a la retribución de los consejeros delegados ni a las contraprestaciones que pudiera recibir el administrador de la sociedad por compromisos o tareas de otra clase que no sea el de administrador. El Tribunal Supremo ha reconocido por ejemplo en su Sentencia de 28 de septiembre de 2010 (RJ 2010, 7145) la legitimidad de las contraprestaciones recibidas por quien tenga la condición de administrador por la realización de actividades distintas de las funciones propias de la administración social, a las que no se aplica el régimen de remuneración de los administradores.

A todo lo anterior hay que añadir que el importe máximo de la retribución que fije la junta general deberá ser consistente con los conceptos retributivos que integren el sistema de remuneración que se incluya en los estatutos. Así, por ejemplo, la doctrina señala que no parece compatible la determinación de una cifra desproporcionadamente elevada cuando los estatutos únicamente hubieran previsto la retribución de los consejeros mediante dietas de asistencia.

El apartado 4 del artículo 217 dispone que la remuneración de los administradores debe ser adecuada. A diferencia de lo que ocurre con los apartados 2 y 3 de dicho precepto lo previsto en su apartado 4 resulta de aplicación tanto a los administradores en su condición de tales como a los consejeros delegados.

Por último, conviene hacer notar que la redacción dada a los artículos 218 y 219 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital por la Ley 31/2014, también introducen novedades en forma de normas especiales para los supuestos en que el sistema de remuneración consista en una participación en los beneficios o esté vinculada a las acciones de la sociedad. En el primer caso los estatutos determinarán concretamente el porcentaje exacto de participación o porcentaje máximo de la misma, en cuyo caso su concreción para cada ejercicio corresponderá a la junta general. Conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 218, en ningún caso dicho porcentaje podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios. Para el caso de sociedades anónimas y a diferencia de las de responsabilidad limitada la participación sólo podrá ser detrída de los beneficios líquidos (en lugar de beneficios repartibles). Otra diferencia importante entre ambos tipos de sociedades se encuentra en que en el caso de las anónimas se garantiza un dividendo mínimo a los accionistas "del cuatro por ciento del valor nominal de las acciones o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido".

En cuanto al sistema de remuneración vinculado a las acciones de la sociedad, frente a la regulación anterior que establecía que el acuerdo de la junta general debía determinar el número de acciones a entregar y el precio de ejercicio de los derechos de opción tras la reforma del artículo 219 dicho sistema deberá preverse expresamente en los estatutos y su aplicación requerirá un acuerdo de la junta general de accionistas que deberá incluir el número máximo de acciones que se podrá asignar en cada ejercicio a este sistema de retribución, el precio o el sistema de cálculo del precio de las opciones sobre acciones, el valor de las acciones que, en su caso, se tome como referencia y plazo de duración del plan.

3. ASPECTOS FISCALES EN LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

El apartado que encabeza el artículo 217 de la LSC establece la gratuidad del cargo de administrador, salvo que los Estatutos Sociales establezcan un determinado sistema de remuneración. De este modo, uno de los principales problemas en esta materia en años recientes era la presunción de gratuidad del cargo de administrador, ya que atendiendo a dicha calificación se entendían desde el punto de vista fiscal de la Administración Tributaria que cualquier cantidad que percibieran éstos tenía la consideración de liberalidad o donación y en ese caso no resultaba deducible en la declaración del Impuesto sobre Sociedades. Aunque la doctrina y la jurisprudencia entendieron desde muy temprano que no resultaba razonable dicho proceder, no ha sido hasta la reforma de Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, cuando se ha plasmado así, al establecer en el artículo 15.e LIS que no se entenderán como donativos y liberalidades *'las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.'* No podía ser de otra manera.

Además, la Dirección General de Tributos, en la **Consulta Vinculante 1027-14** de 10 de abril de 2014, ha reconocido que en el caso de percibir un Administrador una remuneración **establecida estatutariamente** como consecuencia de su cargo de Administrador, ésta supone un gasto deducible siempre que el sistema de retribución dispuesto en los estatutos sociales se adecúe a lo dispuesto en el artículo 217 de la LSC.

3.1. REMUNERACIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

Uno de los mayores quebraderos de cabeza de los asesores de empresas en los últimos años en su relación frente a la Hacienda Pública ha sido la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores, así como la retención aplicable a los mismos. Pocas conferencias y foros de expertos no han tocado este tema. Este problema viene acentuado desde el año 2008 tras la Sentencia del Tribunal Supremo, conocida como la sentencia 'Mahou', por la que se asienta la 'Teoría del Vínculo' y se acaba con la diatriba que suponía que una misma persona ostentara el cargo de administrador y hubiera suscrito un contrato laboral de alta dirección por el que se llevan a cabo las funciones de administración y representación de la sociedad.

A modo de recordatorio, entendemos conveniente anotar el criterio consagrado en la citada sentencia del Alto Tribunal, de fecha 13 de noviembre de 2008, sobre este particular, a cuyo tenor:

- a) Sin previsión estatutaria de retribución, el gasto no es fiscalmente deducible.
- b) Si el cargo es retribuido, los estatutos deben determinar exactamente la retribución
- c) Teoría del Vínculo: la relación del administrador absorbe la de alto directivo cuando coincidan en la misma persona.

Bien, tras los pronunciamientos del Alto Tribunal al respecto, se impone el criterio por el que en el supuesto de simultanearse ambas labores, como no es posible distinguir unas funciones de otras, la relación laboral queda absorbida por la mercantil y la retribución de las mismas debe estar prevista en los estatutos, de lo contrario el cargo sería gratuito, tal y como establece el artículo 217.1 de la LSC.

Aun así, la teoría del Vínculo ha sido interpretada de manera más laxa por la Dirección General de Tributos, y, tras la reforma de la Ley del Impuesto de Sociedades no se entiende de manera automática como una liberalidad las retribuciones satisfechas a los administradores societarios.

La DGT, mediante informe de 12/II/ 2009, alcanza la siguiente conclusión:

“De acuerdo con los fundamentos anteriores, 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 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.”

3.1.1. Criterios actuales sobre la deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto sobre Sociedades

Tras la fuente de problemas que supone la deducibilidad de las retribuciones de los administradores societarios, procedemos a comentar los últimos criterios adoptados tanto por los tribunales como por la DGT en dicha materia.

La **resolución de 6 de febrero de 2014 del Tribunal Económico Administrativo Central** en unificación de la doctrina, se pronuncia finalmente estableciendo que *‘sólo es compatible la relación de carácter laboral especial de alta dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador cuando las funciones que se realizan por razón de la primera son distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en*

otro caso ambas relaciones son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil y sólo podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los Estatutos’.

Ante tal interpretación cabe tener muy presente que el gasto por retribución de administrador sólo será deducible cuando conste de manera específica en los estatutos y además, cumpla con los requisitos establecidos en el art. 217 LSC, en caso de aparecer dicho cargo como gratuito no será fiscalmente deducible y será considerado como una liberalidad. Ahora bien, se abre la puerta para la deducibilidad de los gastos derivados de las retribuciones que se satisfagan al personal de alta dirección que mantenga una relación laboral especial con la sociedad, siempre que tales funciones sean diferenciadas a las de administración y específicas de la actividad de la empresa.

Además, la Dirección General de Tributos, ha interpretado de manera más relajada la conocida *‘Teoría del Vínculo’* comentada *ad supra*. Nos parece destacable la consulta de la **DGT V0441-14**, mediante la cual se cuestiona la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores que ejercen, a su vez, tareas de *‘auxiliares administrativos, comerciales y almaceneros’* y están dados de alta en el Régimen Especial de Trabajador Autónomo (RETA). Así pues, la DGT ha resuelto dicha cuestión estipulando que en el caso de que se satisfaga una retribución por *‘el desempeño de tareas productivas o profesionales, (auxiliares administrativos, contables, agentes comerciales y personal de almacén), tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible del período siempre que se cumplan los requisitos de inscripción contable, correlación de ingresos y gastos, imputación con arreglo al devengo y justificación documental y siempre que se valoren a valor de mercado con arreglo a lo dispuesto en el art. 16 TRLS, sobre la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros.’* En este supuesto también se analiza la posibilidad de percibir retribuciones por las labores de administración llevadas a cabo por los socios. En tal caso la DGT establece que, *‘en la medida en que el sistema de retribución recogido en los estatutos de la consultante se adecue a lo dispuesto en el art. 217 de la LSC, el gasto correspondiente a la retribución tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible en la medida en que no supere la cantidad fija aprobada en Junta General, no resultando de aplicación lo señalado en el art. 14.1e) de la LIS.’*

Siguiendo el mismo criterio nos encontramos con la consulta **V1613-15** de veintiséis de mayo de 2015, en la que se resuelve una cuestión acerca de la deducibilidad de la remuneración del trabajo realizado por un ingeniero en una sociedad mercantil de la que posee el 12,50% del capital social y de la que es miembro del Consejo de Administración, aunque dicho cargo es gratuito y todas las retribuciones percibidas son satisfechas por el trabajo realizado como ingeniero. Así pues, la DGT ha continuado con el criterio adoptado anteriormente por lo que se establece que, *‘todo gasto contable será fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental.’* Por tanto, las retribuciones del socio por el trabajo que desarrolla serán deducibles siempre que cumplan los requisitos legalmente establecidos.

Recapitulando se puede afirmar que, tras la reforma 27/2014 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades comentada en el apartado II de la presente Nota, se establece el siguiente modelo en materia de deducibilidad de las retribuciones de los administradores societarios:

- La retribución que pueda percibir un administrador en relación al cargo que ostenta, si no está prevista en los estatutos, no será fiscalmente deducible, al contradecir lo dispuesto en el art. 217 LSC.
- Si las retribuciones están previstas en los estatutos serán deducibles siempre que se adecuen al ordenamiento jurídico, concretamente a la LSC y a lo dispuesto en la LIS.
- Un administrador societario también puede percibir de la sociedad una retribución por el ejercicio de funciones distintas al cargo de administrador, siendo estas totalmente deducibles.
- La LSC exige que en atención a las funciones de dirección y representación propias del cargo de administrador, se deberán detallar los conceptos retributivos por el desempeño de las funciones ejecutivas, siendo conformes a la política de retribuciones aprobadas por la Junta General.

A nivel jurisprudencial son reseñables las sentencias del Tribunal Supremo de fecha 26 de noviembre de 2013 y la de fecha 2 de enero de 2014. La primera de ellas convierte en liberalidad cualquier retribución no amparada por los estatutos sociales, al considerarla gratuita; la segunda, desautoriza la conclusión alcanzada por la Dirección General de Tributos, al concluir que lo importante no es el criterio de “necesariedad” del gasto, sino su legalidad. Concretamente, el FD Quinto de la sentencia reza como sigue:

“QUINTO.- ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA PLANTEADA QUE EFECTÚA LA SALA

A) Justificación es evidente que la cuestión planteada, y pese a no concurrir la identidad alegada está generando una controversia en la que es importante que se conozca la posición de esta Sala.

B) Premisas del razonamiento:

1º.- Es evidente que el marco normativo por el que se rigen las retribuciones de los Administradores de las Sociedades ha variado. Antes de la Ley 43/95, era el establecido por el conjunto de normas mercantiles y contables aplicables a la materia y por la Ley 61/78. Con posterioridad a la Ley 43/95 es obvio que ese marco ha variado como consecuencia de la derogación de la Ley 61/78 y la vigencia de la Ley 43/95.

2º.- La cuestión a decidir es si esa variación normativa comporta un paralelo cambio del régimen fiscal atribuible a las retribuciones de los Administradores, lo que exige un análisis de ambos marcos normativos.

3º.- La lectura de nuestra sentencia de 13 de noviembre de 2008 pone de manifiesto que el artículo 13 ñ) de la Ley 61/78 operaba de modo marginal sobre el pensamiento de la Sala dada

la naturaleza específica de las previsiones que contemplaba. La esencia del pensamiento de la Sala radicaba en el contenido en los preceptos mercantiles que regulaban esta materia en los Estatutos de las Sociedades Anónimas (S.A.) y Sociedades de Responsabilidad Limitada (S.R.L.)

4º.- De este modo el eje de la controversia no radica, como se afirma, en la contraposición entre el artículo 10.3 de la Ley 43/95 y el artículo 13 ñ) de la Ley 61/78, sino en la interpretación que haya de darse al artículo 10.3 de la Ley 43/95.

5º.- El precepto citado establece: "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, por tanto, palmario que el resultado contable no es extraño y ajeno al "Código de Comercio" y demás leyes relativas a su determinación sino fiel servidor de ellas.

6º.- De ello se infiere, sin género alguno de dudas, que la deducibilidad de las retribuciones de los Administradores se rigen por dichas normas, lo que comporta que la entrada en vigor de la Ley 43/95 no operase, en lo sustancial, modificación alguna en lo referente al régimen fiscal de las retribuciones de los Administradores, que es la tesis de fondo que en el recurso que analizamos se sostiene.

La cuestión, por tanto, no se centra en la "necesariedad" del gasto como a veces se pretende, sino en su "legalidad", que, ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los Administradores en los respectivos textos que las regulan. Tal legalidad hay que entenderla referida, como también hemos señalado, no sólo a los Estatutos sino a los límites que de la totalidad del ordenamiento jurídico pueden inferirse a la vista de las circunstancias concurrentes.

Por eso, resulta insólita, como ya hemos dicho en alguna ocasión, cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil."

Así las cosas, los criterios a considerar para que puedan deducirse fiscalmente los conceptos a que nos estamos refiriendo, con la anterior normativa, serían los siguientes:

- Vincular la deducibilidad del gasto fiscal a una previsión retributiva, estatutaria y acorde con la normativa mercantil.
- Idéntica previsión para los casos de altos directivos que acceden al órgano de administración.
- Los importes percibidos por razones laborales o profesionales, desvinculados de las tareas de administración, deberían considerarse fiscalmente deducibles (STS de 28/09/2010).

Con la vigente redacción legal, la derivada de la ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, debe tenerse presente que el artículo 15, en su letra e) excluye de la consideración de “DONATIVO O LIBERALIDAD” a las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad. Una lectura inmediata del precepto podría hacer pensar que cualesquiera que sean las retribuciones, con independencia de cómo estén reconocidas, podrían ser deducibles por “imperativo tributario”. Sin embargo, la letra f) del mismo artículo advierte: No tendrán la consideración de Gastos fiscalmente deducibles: f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. A tenor de la doctrina emanada de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sería, cuando menos atrevido, ignorar los mandatos de la Ley de Sociedades de Capital pues una lectura más rigurosa de las letras e) y f) del artículo 15 de la LIS obligan a poner en relación los preceptos fiscales con las normas mercantiles, pues no olvidemos que el artículo 10.3 de la LIS es fiel reproducción del artículo 10.3 de la Ley 43/1995.

3.1.2 Criterios actuales sobre la tributación de las remuneraciones percibidas por los administradores sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En materia de IRPF también se han producido reformas recientes que merecen de nuestra atención. Así pues, tras la aprobación de la ley 26/2014 de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se produce una reducción de las retenciones por ingresos a cuenta de las cantidades percibidas en concepto de retribución por las funciones propias del cargo de administrador, pasando el tipo del 42% al 35% para las grandes sociedades y al 19% en aquellas sociedades que no alcancen los 100.000 euros en la cifra de negocio en el ejercicio.

Pero la cuestión más controvertida en materia de IRPF, es la calificación de dichas retribuciones. Para resolver esta cuestión es importante atender a lo dispuesto en el art. 17.2.e de la Ley de IRPF, en la que se estipula que las **retribuciones estatutarias** por el cargo de administrador son siempre rendimiento del trabajo. Pero, si el Administrador realiza además otras actividades diferentes percibiendo una retribución por ello, en atención al art. 27 de la Ley del IRPF, en caso de que el administrador sea también socio de la sociedad y la actividad de dicha sociedad sea ‘profesional’, estos rendimientos se calificarán como ‘rendimientos de actividades económicas’, siempre que la persona física esté dada de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social, debiendo tenerse en consideración que dentro del concepto de ‘actividades profesionales’ se incluyen todas aquellas consideradas como tales en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.

La Dirección General de Tributos, también se ha pronunciado al respecto en recientes consultas vinculantes, resultando interesante destacar la **V1148-15** de 13 de abril de 2015. En dicha consulta se presenta una cuestión sobre la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la retribución correspondiente a los servicios prestados a la sociedad por las labores de consultoría, siendo además socio de la misma, y estando dado de alta en el RETA. La DGT establece que para que puedan considerarse como rendimientos íntegros de actividades económicas se necesitan dos elementos:

- Elemento subjetivo: tal y como se establece en el art. 27.1 de la ley del IRPF en su apartado tercero, se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos rendimientos obtenidos por el contribuyente *‘procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.’* Además, es necesario que la actividad desarrollada por el socio de la entidad sea precisamente la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad, debiendo entenderse incluidas dentro de tales servicios las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional.
- Elemento objetivo: una vez calificada la actividad empresarial en relación con el criterio anterior, tanto por parte de la sociedad como por parte del socio, la norma establece que deberán considerarse como rendimientos de actividad económica, cuando estén dados de alta en el RETA o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al régimen especial de trabajadores autónomos, **independientemente de que ostente el cargo de administrador.**

Siguiendo con el análisis de la consulta de la DGT **V1148-15**, no se resuelve el posible supuesto de que no se cumplan los requisitos que la Ley del IRPF establece en su art. 27 para la consideración de rendimiento de actividades económicas. Así, en caso de que no se cumplan los requisitos mencionados, tanto subjetivos como objetivos, la calificación del trabajo prestado por el socio deberá tener la consideración de trabajo personal, tal y como dispone el art. 17.1 de la Ley del IRPF al determinar que tienen tal consideración *‘las contraprestaciones o utilidades que deriven del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y que no tengan la consideración de rendimientos de actividades económicas’*. Por tanto, la consideración de los servicios prestados como rendimientos de actividades profesionales o rendimientos del trabajo dependerá de la naturaleza laboral o mercantil que une al socio con la entidad. Resulta importante hacer mención a lo dispuesto en la Consulta de la **DGT V1613-15**, en la que se indica que la calificación de la relación como laboral debe atender a los criterios de dependencia y ajenidad, por lo que en ausencia de tales notas, cabe entender que los profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del art. 27 de la Ley del IRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios para el desempeño de tales servicios sean proporcionados por la entidad.

Por otro lado, respecto a las retribuciones satisfechas por las labores realizadas por el ejercicio de las funciones propias de administrador, la DGT en su consulta vinculante **V1727-15**, establece de manera taxativa, que deben entenderse comprendidas a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dentro de los rendimientos del trabajo, tal y como queda previsto en el art. 17.2.e) de la Ley del IRPF. Siendo además, el porcentaje de retención aplicable del 35%, y del 19% en el caso de empresas con una cifra de negocio inferior a 100.000 euros, tras la aprobación de la Ley 26/2014, como hemos avanzado al principio de este epígrafe.

Además, no debemos dejar de lado lo establecido por el Tribunal Económico Administrativo Central en unificación de la doctrina, en su Resolución 6/2014 de 6 de febrero de 2014. En ella se resuelve la cuestión sobre la posible consideración de duplicidad impositiva por la tributación en el IRPF y en el IS. El Tribunal Económico Administrativo Central estima que tal consideración es inaceptable ya que la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas queda al margen de que la cantidad percibida sea o no deducible en el Impuesto de Sociedades. Por tanto, la tributación en el IRPF de las remuneraciones obtenidas como administrador societario tiene carácter obligatorio, independientemente de su deducibilidad por el Impuesto de Sociedades, atendiendo a los criterios antedichos en relación con la previsión estatutaria sobre la retribución del cargo de Administrador.

3.1.3 Criterios actuales sobre la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con las retribuciones de los socios profesionales.

Para finalizar, parece recomendable hacer mención a los criterios de tributación de las retribuciones obtenidas por socios profesionales como resultado de los servicios prestados a la empresa de la que son partícipes.

En este sentido, cabe destacar lo afirmado por la DGT en su consulta **V-1148-15**, en relación con la retribución de un abogado y socio de una sociedad de responsabilidad limitada, por la que recibe retribuciones por los servicios de abogacía, estando de alta en el RETA.

En primer lugar, se debe recordar que están sujetas a IVA las actividades realizadas por cuenta propia, mientras que el trabajo realizado por cuenta ajena no está sujeto a tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Se debe tener presente la definición dispuesta en el art. 5 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, (en adelante LIVA), en el que se señala que tendrán la consideración de profesional *“las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”* Además, el art. 11 de la LIVA establece que se considera prestación de servicios *“el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.”* Por tanto, quedan sujetos a IVA los servicios prestados por una persona física por su propia cuenta y no por cuenta ajena, tal y como dispone el artículo 7.5º de la LIVA.

Respecto de dicha cuestión cabe hacer referencia al artículo 10 de la Directiva 2006/112/CE, en el que la calificación de la relación de un socio como de subordinación o de independencia exige un análisis de las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad. Entonces, para determinar si nos encontramos ante una relación de dependencia, de carácter laboral o ante una actividad profesional, en el ámbito del IVA debemos partir de un análisis caso por caso de tal relación.

Entre los indicios que ha indicado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Asunto C-235/85, debe entenderse que no existe subordinación cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad. Por tanto, la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido requiere la intervención del socio en el ejercicio de la actividad a través de la ordenación de medios propios. Por el contrario, cuando los medios principales a través de los que realice su actividad sean titularidad de la sociedad, existe la presunción de la exclusión del socio del ámbito de aplicación del Impuesto.

Otras observaciones que deben ser tomadas en consideración para determinar la integración del socio en la estructura organizativa de la sociedad es la organización de la misma, analizando si el socio forma parte de ésta o por el contrario, el socio es libre de organizar su actividad eligiendo a sus colaboradores, sus vacaciones y su estructura de trabajo.

Por lo que se refiere a las condiciones retributivas, habrá que estar a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad a efectos de afirmar su independencia. Se puede presumir que el riesgo económico recae en el socio cuando su prestación se determine en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad o en función de las prestaciones efectivamente realizadas por él mismo o de las cantidades facturadas por los clientes.

Es importante, tal y como recuerda la consulta **V1148-15**, que a diferencia de la reforma que ha tenido lugar en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en materia de IVA no ha habido ninguna reforma de la ley 37/1992, por tanto, teniendo en cuenta el carácter comunitario de dicho tributo y atendiendo al principio de estanqueidad tributaria, no tendría por qué coincidir exactamente las calificaciones otorgadas a las operaciones por parte de la normativa reguladora de cada tributo.

En este sentido, se debe tener presente la independencia entre el IRPF y el IVA, ya que el IVA es un impuesto armonizado a nivel comunitario, por lo que la sujeción al IVA no depende de que los rendimientos hayan sido calificados en el IRPF como del trabajo o de actividades económicas. La sujeción al IVA viene marcada por los criterios antedichos acerca de la relación que mantiene el socio con la sociedad, de carácter laboral o de carácter mercantil, no quedando sujeto al IVA cuando concurren las notas de dependencia y ajenidad, pero estando sujeto al tributo cuando el socio realice el trabajo por cuenta propia.

3.1. A MODO DE CONCLUSION

Pueden ser cuatro las situaciones diferentes que pueden darse en lo que respecta a la retribución de la sociedad a los socios/administradores por su prestación de servicios (éstas irán al dictado del artículo 18 de la LIS, ya que deberán realizarse a valor de mercado).

El análisis del gasto lo haremos en relación al Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF):

- **1ª Situación. Retribuciones percibidas por ejercer el cargo de Administrador:**

En referencia al IS, se considerará gasto fiscalmente deducible cuando esta retribución se refleje en los Estatutos Sociales de la empresa y hasta la cuantía que se indique en los mismos o se estipule por Junta General. En el caso de que el cargo de administrador sea gratuito o en el caso de que se supere la cuantía fijada en Estatutos o Junta General, este gasto no será deducible fiscalmente, solamente en la cuantía que supere la establecida.

En lo que respecta al IRPF, estaremos hablando de un Rendimiento del Trabajo personal, con su correspondiente retención al tipo que la normativa establece y que recientemente se ha visto modificada por el Real Decreto-Ley 9/2015, y por el cual quedan del siguiente modo:

	Hasta el 11/07/2015	A partir del 12/07/2015	2016
Con carácter general	37%	37%	35%
INCN < 100.000 €	20%	19,5%	19%

- **2ª Situación. Retribuciones recibidas por funciones de gerencia o alta dirección con un contrato de carácter laboral:**

Para el IS se considerará un gasto deducible en materia fiscal, siguiendo las pautas del artículo 15 apartado e) en su último párrafo de la LIS, que establece:

“Artículo 15. Gastos no deducibles.

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

Los donativos y liberalidades.

(...)

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.”

En IRPF se considerará un Rendimiento del Trabajo personal, con las mismas retenciones comentadas anteriormente para el cargo de administrador.

- **3ª Situación. Retribuciones percibidas por el socio/administrador por realizar actividades no incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (no profesionales o empresariales):**

En el IS se consideraría un gasto fiscalmente deducible y en IRPF, con carácter general, Rendimiento del Trabajo personal. Como bien indica la consulta vinculante V1147-15 de la DGT: *“En el presente caso, las actividades que constituyen el objeto de la sociedad*

y que el socio desarrolla, no tienen la naturaleza de actividades profesionales... (...) sino de rendimientos del trabajo..."

- **4ª Situación. Retribuciones percibidas por el socio/administrador por realizar actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (nuevo párrafo 3º incluido en el artículo 27 Ley del IRPF por la Ley 26/2014):**

En lo que al IS se refiere, se consideraría un gasto fiscalmente deducible y en relación al IRPF se consideraría Rendimiento de la Actividad Económica, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 27.1, tercer párrafo de la Ley del IRPF, que establece:

“No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.”

Y, por supuesto, estarían sometidos a retención, también modificadas por el RDL 9/2015, las cuales quedan así:

	Hasta el 11/07/2015	A partir del 12/07/2015	2016
Con carácter general	19%	15%	15%
Rto íntegro ej. ant. < 15.000 €	15%	15%	15%
Inicio actividad + 2 años siguientes	9%	7%	7%

Podemos hacer mención, en este caso concreto, a la consulta vinculante V1148-15 de la DGT, donde se expone que los rendimientos obtenidos por los socios como consecuencia de los servicios profesionales prestados generarán rendimientos de actividades profesionales cuando los socios estén incluidos en el RETA, las actividades del socio y de la sociedad deben tener carácter profesional y dentro de esta actividad el socio debe desarrollar tareas de comercialización, organizativas o de dirección de equipos, entre otras.

Estas situaciones que comentamos pueden darse de forma simultánea, y en ese caso, si el socio percibe rendimientos tanto por servicios profesionales como por ejercer de administrador, los rendimientos percibidos por el primer concepto se calificarán como

actividad profesional y los percibidos como administrador se calificarán como rendimientos del trabajo.

Calificar como actividad profesional en IRPF el rendimiento obtenido por el socio por el hecho de estar incluido en el RETA no implica que sea sujeto pasivo del IVA, sino que se deberían analizar las circunstancias que concurren en cada supuesto. En IVA pueden darse tres situaciones:

- **1ª Situación. El socio lleva su actividad de forma independiente:**

Esto quiere decir que ordena por cuenta propia factores de producción en el desarrollo de su actividad profesional, por lo que se entendería que estas prestaciones de servicio a la sociedad **estarían sujetas al IVA**.

El socio deberá estar dado de alta en el censo de empresarios para tener la correcta calificación como empresario o profesional, tanto en lo que respecta al IVA como al IRPF. Y, por otro lado, tendrá la obligación de emitir factura por los servicios prestados, a la sociedad o al cliente, al considerarse un sujeto pasivo del IVA y presentar las correspondientes autoliquidaciones del Impuesto.

- **2ª Situación. El socio no lleva su actividad de forma independiente:**

Esto quiere decir que existe dependencia y no ajenidad en su actuación en la compañía en su prestación de servicios, por lo que se entendería que estas prestaciones de servicios a la sociedad **no estarían sujetas al IVA**.

El socio no deberá estar dado de alta en el censo de empresarios a los efectos del IVA, pudiéndolo estar a los efectos del IRPF si concurren las circunstancias comentadas con anterioridad.

- **3ª Situación. Entre el socio y la sociedad existe una relación laboral:**

En esta ocasión concurren la ajenidad y la dependencia, por lo que los servicios prestados **no estarán sujetos al IVA** (artículo 7.5º de la Ley del IVA).

Por tanto, no existe obligación de presentar una declaración censal (modelo 036) para darse de alta como empresario o profesional y no tendrá la obligación de expedir facturas por los servicios prestados al no considerarse sujeto pasivo del Impuesto.

En opinión de los redactores de la Nota, toda la cuestión se podría haber evitado o quedaría resuelta desde el punto de vista de las operaciones vinculadas.

La sentencia Mahou está juzgando un asunto de una empresa de grandes dimensiones y elevados volúmenes de ingresos y de rentas a sus administradores. Extrapolar las conclusiones que de allí se extractaban descolocó a los profesionales de la asesoría fiscal. La Ley de Sociedades ha venido a poner las cosas en su sitio, reconociendo que habrá que estar a la realidad de las operaciones y por tanto al verdadero sustrato de los trabajos o funciones desempeñadas por los administradores de sociedades, en los que se solapan funciones de



dirección (las menos de las veces) con otras funciones de trabajo real y efectivo para el cumplimiento del objeto social (las más de las veces).

BIBLIOGRAFÍA

GALLEGO SÁNCHEZ, E., "Artículo 217. Remuneración de administradores", en ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, A., y BELTRÁN SÁNCHEZ, E.M. (Coord.), *Comentario de la Ley de Sociedades de Capital*, Tomo I, Thomson Reuters Civitas, Cizur Menor, 2011, pp. 1545 y ss.

LEÓN SANZ, F.J., "Artículos 217, 218 y 219", en VARIOS AUTORES (Coord. J. JUSTE MENCÍA), *Comentario de la reforma del régimen de las sociedades de capital en materia de gobierno corporativo (Ley 31/2014). Sociedades no cotizadas*, Civitas Thomson Reuters, Cizur Menor, 2015, pp. 213 y ss.

PAISÁN RUÍZ, P., "Consideraciones entorno a la retribución de administradores de las sociedades de capital tras la entrada en vigor de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre", en *Economist & Jurist*, vol. 23, n. 187, 2015, pp. 52 y ss.

PALACIO RUIZ DE AZAGRA, F., *Conferencia On-Line CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS*, 2015.

SÁNCHEZ CALERO, F., *Los administradores de las sociedades de capital*, 2.ª ed., Cizur Menor, 2007.

TUSQUETS TRIAS DE BES, F., *La remuneración de los administradores de las sociedades mercantiles*, Civitas, Madrid, 1998.