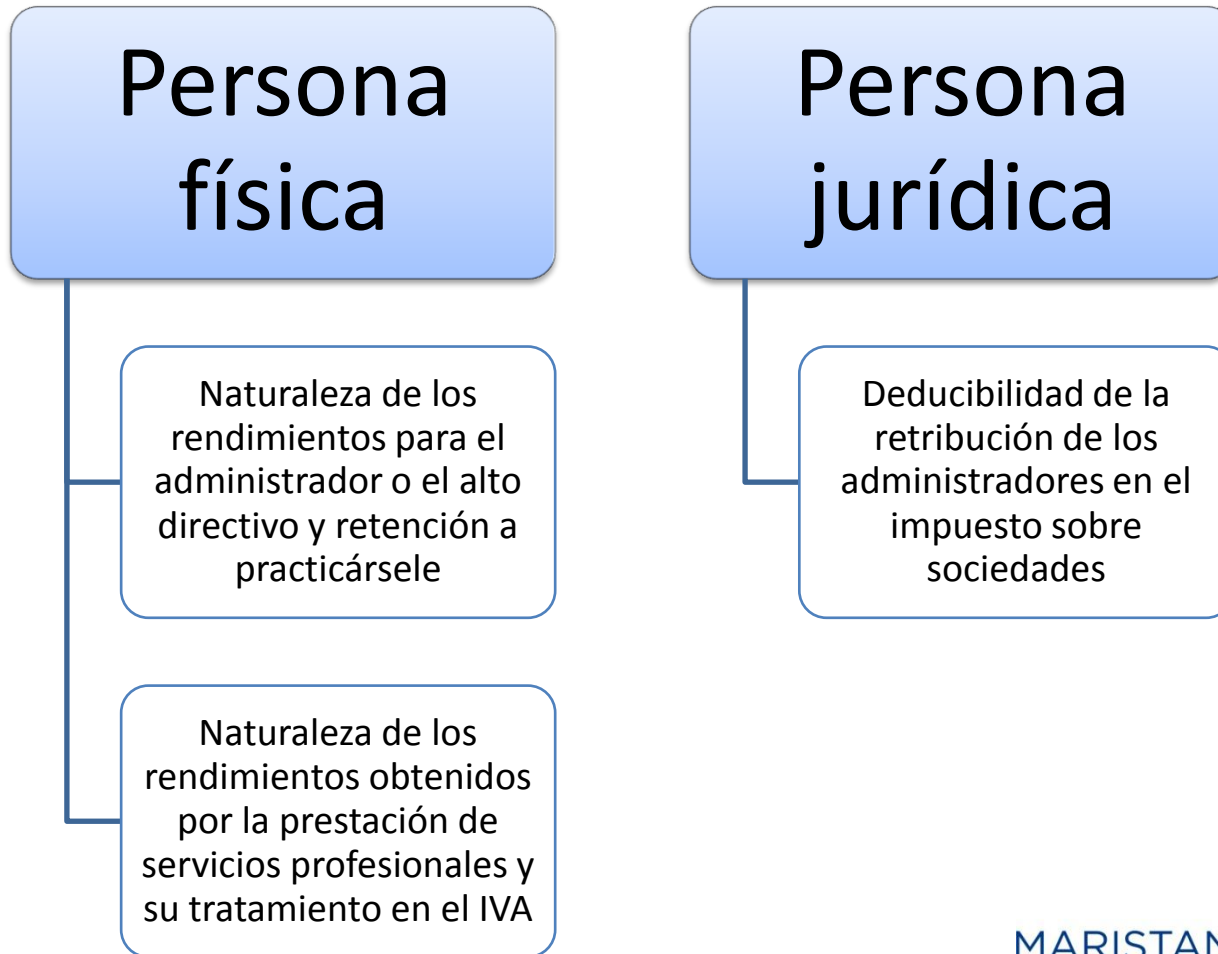


Sociedades de auditoría: Aspectos fiscales de las relaciones con los socios

Llorenç Maristany

Cuestiones a analizar



Persona física (I). Retribución órgano administración

Art. 17 Ley
35/2006

- Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, (...) que deriven (...) del **trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria** (...).

Art. 80.1.3º
RD 439/2007

- “**35%** para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos" si bien, por aplicación de la disposición adicional trigésimo quinta de la Ley 35/2006 dicho porcentaje de retención **se eleva al 42% para los ejercicios 2012 y 2013.**

Conclusión

- Los rendimientos obtenidos como contraprestación a su trabajo tienen la consideración de **rendimientos del trabajo** a los efectos del IRPF y estarán sometidas a una **retención fija** que, para los **ejercicios 2012 y 2013 será del 42%.**

Persona física (II). Altos directivos / miembros del órgano de administ.

La teoría del vínculo (1)

- La potestad de un consejero ejecutivo para **la realización de funciones de gestión le viene por el hecho de su cargo de administrador**. STS 3 de junio 1991 (sala de lo social), 22 de diciembre de 1994 (Social), 20/11/2001 (social), 26/12/2007 (social): "les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía".
- **Las funciones gerenciales de un alto directivo están incluidas en las propias de los miembros del órgano de administración**: Art. 1.2 RD 1382/1985: "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.
- **El contenido de las funciones del consejero ejecutivo que lleva a cabo funciones de gestión y la del alto directivo coinciden**. Así pues, ante la imposibilidad de deslindar una y otra relación en función de las funciones desempeñadas (por ser las mismas), uno de los dos títulos debe quedar absorbido por el otro, de forma que la naturaleza del vínculo absorbente es la que determina, a su vez, la naturaleza de la relación. **La prioridad del vínculo mercantil frente al laboral se fundamenta en el artículo 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores que excluye del ámbito laboral "La 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 sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo"**

Persona física (III). Altos directivos / miembros del órgano de administ.

La teoría del vínculo (2). Retención a practicar por el ejercicio de funciones de dirección (a los efectos del cumplimiento de los requisitos del art. 4.8 de la LIP para poder disfrutar de la exención en el IP.

- La relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección regulada por el Real Decreto 1382/1983 se identifica así por **tres notas características**:
- a) El **ejercicio de poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa (criterio funcional)**.
- b) **Desarrollo de la actividad 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 (criterio jerárquico)**.
- c) Actuación referida a los objetivos generales de la empresa (criterio objetivo).
- Un **director financiero o de marketing**, por ejemplo, cuyas funciones se limiten a las que en nuestra **práctica empresarial** corresponden **típicamente** a esos puestos, **no cumplirían los requisitos para que su relación quedara configurada como de alta dirección (otra cosa es que, las funciones de Director Financiero puedan permitirnos cumplir con los requisitos para que las participaciones de una sociedad estuvieran exentas del impuesto sobre el patrimonio...)**.

Persona física (IV). Altos directivos / miembros del órgano de administ.

La teoría del vínculo (3). El concepto de ajenidad según la normativa laboral y de seguridad social

- El artículo 1.2.c) del Estatuto del Trabajador Autónomo incluye dentro de la categoría de trabajadores por cuenta propia a **"quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, (...), cuando posean el control efectivo, (...) de aquella en los términos previstos en la DA vigésima séptima del TRLGSS aprobado por RDL 1/1994, de 20 de junio"**. La DA vigésima séptima del TRLGSS entiende que el **control efectivo es ejercido por aquel que por sí solo tenga al menos el 50% del capital**

Persona física (V). Altos directivos / miembros del órgano de administ.

Conclusiones

- Los rendimientos obtenidos por los **altos directivos** tendrán la **consideración de rendimientos del trabajo en todo caso**.
- Cuando **no existe una relación de dependencia** (P. ej: Alto directivo es socio de la compañía en una proporción significativa de su capital o bien alto directivo es miembro del órgano de administración de la compañía), las funciones del **alto directivo** dejan de tener carácter laboral para venir a ser absorbidas por la **relación mercantil**. Retención por lo tanto del 42%
- Cuando **existe una relación de dependencia** la **retención** deberá ser la calculada **en función de las tablas** de retención del Reglamento del IRPF.

Persona física (VI). Rendimientos profesionales (IVA)

Art. 4 Ley
37/1992

- Estarán sujetas al impuesto las (...) prestaciones de servicios realizadas (...) por **empresarios o profesionales a título oneroso, (...) en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional**

Art. 5.2 Ley
37/1992

- Son actividades empresariales o profesionales las 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

Art. 7.5 Ley
37/1992

- **No estarán sujetos al impuesto** “los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial”

Persona física (VII). Rendimientos profesionales (IVA)

Concepto de ordenación por cuenta propia

Concepto de factores de producción

Persona física (VIII). Rendimientos profesionales (IVA)

Dependencia

- STS 22/10/1983 constituyen factores que reflejan la existencia de una relación de dependencia:
- - La inserción dentro del esquema jerárquico de la empresa, **debiendo el trabajador cumplir las órdenes, mandatos y directrices que se le impongan.**
- - La **subordinación a la persona o personas que tengan facultades de mando.**
- - El **sometimiento a las normas disciplinarias correspondientes.**

Ajenidad

- - **El coste del trabajo corra a cargo del empresario.**
- - **El fruto o resultado del trabajo se incorpore al patrimonio del empresario.**
- - Que **sobre el empresario recaiga el resultado económico favorable o adverso**, sin que el trabajador se vea afectado por el mismo, es decir, no exista participación suya en el riesgo económico.

Carácter personalísimo

- La efectiva y personal concreción del sujeto que va a efectuar la prestación laboral constituye un dato distintivo de la presencia de la relación laboral. La jurisprudencia sostiene que se trata de una obligación personalísima, que no puede ser transferida a un tercero, socio, colaborador o empleado no ligado al empresario por ningún vínculo jurídico (Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 1983).

Persona física (IX). Rendimientos profesionales (IVA)

Retribución

- La existencia de una retribución es un elemento imprescindible para que se presuma la existencia del contrato (STS 19/3/1983).

Exclusividad

- DGT V1357-05: **No constituye una nota necesaria**, siempre que no medie pacto de plena dedicación, ni el otro trabajo implique concurrencia desleal. De otra parte, la cláusula de exclusividad, **mantenida un largo periodo de tiempo (...), refuerza el carácter laboral de la prestación de dependencia de un lazo de subordinación entre las partes.**

Horario de trabajo

- Con criterio no unánime se ha considerado que el cumplimiento de un tiempo preciso y determinado de trabajo permite afirmar el carácter laboral de la relación, mientras que en otras ocasiones se ha interpretado que la existencia de un contrato de trabajo es independiente del sometimiento a horario.

Lugar de trabajo

- **La existencia de contrato de trabajo es independiente del lugar de la prestación**, si bien la jurisprudencia lo considera como un elemento probatorio más.

Persona física (X). Rendimientos profesionales (IVA)

La opinión del TJUE (Sentencia de 18/10/07, asunto J.A. Van Der Steen, C-355/06) relativa a la condición de empresario o profesional de una persona física que había constituido una entidad mercantil de la que era accionista único, administrador y único empleado (glosada por Javier Sánchez Gallardo en su libro “IVA para expertos 2012”)

- El sr. Van Der Steen **prestaba servicios de limpieza como persona física**, por lo que era empresario o profesional a los efectos del IVA. A partir del **6 de marzo de 1998, pasó a ser director y único accionista de la sociedad de responsabilidad limitada J.A. Van Der Steen Schoonmaakdiensten BV, que prosiguió la actividad que venía ejerciendo anteriormente como persona física**. La sociedad como tal era empresario o profesional a los efectos del IVA. El sr. Van Der Steen había **celebrado con la sociedad un contrato de trabajo a tenor del cual debía percibir un sueldo fijo mensual así como una paga anual de vacaciones por un importe equivalente al 8% de su sueldo anual**. La sociedad había de retener de su sueldo el IRPF y las primas de los seguros obligatorios. El sr. Van der Steen era el único empleado de la sociedad.
- La cuestión planteada al TJUE consistía básicamente, en **dilucidar si una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincula a dicha sociedad, de la cual es, por otra parte, el único accionista, administrador y miembro del personal, debe ser considerada empresario o profesional**, sobre lo cual se dispuso lo siguiente:

Persona física (XI). Rendimientos profesionales (IVA)

La opinión del TJUE (Sentencia de 18/10/07, asunto J.A. Van Der Steen, C-355/06) (continuación)

- “22. (...) si bien la actividad de limpieza de la sociedad era realizada tan sólo por el sr. Van der Steen, **los contratos de limpieza eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual.** La sociedad retenía de su sueldo el impuesto sobre la renta y las cotizaciones a la seguridad social. En consecuencia, el sr. Van der Steen dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas.
- 23. (...) **cuando el sr. Van der Steen prestaba sus servicios como empleado, no actuaba en su nombre, por su propia cuenta y bajo su exclusiva responsabilidad, sino por cuenta de la sociedad y bajo la responsabilidad de ésta.**
- 25. (...) el órgano jurisdiccional remitente especifica que el sr. Van der Steen **no soportaba riesgo económico alguno cuando intervenía en calidad de administrador de la sociedad y cuando ejercía sus actividades en el marco de las operaciones realizadas por la sociedad con terceras personas.”**

Persona física (XII). Rendimientos profesionales (IVA)

La opinión del TJUE (Sentencia de 18/10/07, asunto J.A. Van Der Steen, C-355/06)
(continuación)

- De todo lo anterior se **concluyó** que, **una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincule a dicha sociedad de la cual es por otra parte el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1 de la referida Directiva (apartado 32).**

Persona física (XIII). Rendimientos profesionales (IVA)

Conclusiones ordenación por cuenta propia

- Si no tuviéramos en cuenta la opinión del TJUE, podríamos afirmar o siguiente:
 - **No** es posible observar notas de **dependencia** en aquellos **supuestos** en los que la **participación del socio que presta servicios profesionales a la compañía, es superior al 50%**.
 - **Es posible observar dichas notas en supuestos** en los que la **participación sea igual o inferior al 50%** de manera que, para establecer un pronunciamiento definitivo, deberán analizarse todas y cada una de las circunstancias mencionadas en este punto y valorarlas en su justa medida a fin de poder responder esta cuestión.
- Ahora bien, después de la opinión del TJUE y, **con independencia del impacto que la normativa laboral pueda tener a la hora de la clasificación de los trabajadores en uno u otro régimen de la Seguridad Social**, a los efectos del IVA, **si bien la participación de un socio trabajador en más del 50% del capital de la compañía puede ser un indicio de falta de ajenidad**, si cumple con el resto de requisitos a los que hace referencia las sentencias citadas, en particular por ejemplo, el de **asunción de riesgo y ventura**, **tendremos indicios suficientes como para pensar que la ordenación de los factores de producción no es por cuenta propia sino ajena y, por lo tanto, que las retribuciones percibidas por los socios (con participación superior al 50%) / trabajadores en sociedades profesionales no se realiza en sede del trabajador sino en sede de la compañía por lo que, dichas participaciones, no estarán sujetas al IVA.**

Persona física (XIV). Rendimientos profesionales (IVA)

Factores de producción

- Si bien la **nota 1/12** de la AEAT **se refiere al IRPF y no al IVA**, una de las cuestiones que aborda es, la de la existencia de medios de producción en sede del socio / trabajador / profesional.
- Según la AEAT, "**en el caso de servicios profesionales** (abogacía, asesoría, servicios de arquitectura, 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 (se trata de servicios cuya contratación tiene un marcado carácter "intuitu personae"), **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.**"

Persona física (XV). Rendimientos profesionales (IVA)

Factores de producción (continuación)

- Nuestro **desacuerdo ante una generalización de este tipo**, basándonos en la **práctica diaria de nuestros despachos** con carácter general, y especialmente en aquellos despachos en los que haya más trabajadores a parte de los socios trabajando.
- Hoy por hoy, afirmar que el principal medio de producción reside en el propio socio **supone ignorar la existencia de la tecnología que nos rodea**. El **uso de bases de datos, el recurso a potentes buscadores que nos permitan obtener resoluciones, sentencias está al orden del día**. Es más, sin estas herramientas, probablemente, el profesional estaría hoy desnudo... **o qué es lo que sucede cuando se marcha la electricidad en alguno de nuestros despachos?. Sirve de algo que el profesional trabaje a la luz de una vela o, probablemente es mejor que se vaya a casa y continúe al día siguiente?**
- Pero no acaba aquí. **Es necesario un equipo de administración potente para permitir al profesional centrarse en resolver asuntos**, participar en las redes sociales, promocionar el nombre del despacho, etc., etc... Para ello, a parte de los medios materiales mencionados en el apartado anterior, el profesional necesita medios humanos, sin perjuicio de que, en algunos casos, pueda desarrollar toda esta actividad la misma persona.
- **Y qué hay que decir del riesgo y ventura?. En momentos de crisis como el actual** pensar que el único riesgo que puede tener el profesional es derivado de una mala praxis es absurdo. Hay riesgo en el hecho de que nuestro volumen de negocio pueda bajar o no y por lo tanto, que aún habiendo actuado con la diligencia necesaria desde el punto de vista profesional, las circunstancias hagan que la estructura antaño necesaria hoy sea excesiva. Sobre este riesgo responderá la sociedad no el socio, con las consecuencias concursales que puedan proceder.

Persona física (XVI). Rendimientos profesionales (IVA)

Conclusiones IVA

- Por todo lo anteriormente visto, entendemos que **es posible contradecir la nota 1/12 de la AEAT** y afirmar que cabe la posibilidad de que exista dependencia en los supuestos en los que un trabajador tenga la condición de socio con un porcentaje superior al 50% del capital y por supuesto, que cabe la posibilidad también de que el conjunto de factores de producción necesarios para el desempeño de una actividad profesional no estén en manos del profesional objeto del presente análisis.
- **De no poder predicarse del profesional y de forma simultánea ambas cuestiones, deberemos concluir que las retribuciones percibidas por dichos socios / trabajadores por su labor profesional no estarán sujetas al IVA.**

Persona física (XVII). Rendimientos profesionales (IRPF)

Art. 17 Ley
35/2006

- Todas las contraprestaciones (...) 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**

Art. 27 Ley
35/2006

- Se considerarán **rendimientos íntegros de actividades económicas** aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la **ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos**, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios

Art. 5 LIVA

- Son actividades empresariales o profesionales las 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", vemos que, los conceptos "ordenación por cuenta propia" (es decir, dependencia o no dependencia según lo que hemos analizado anteriormente) y "factores de producción" (o "medios de producción") se encuentran en ambas normas sin más.

Conclusión

- **Remisión a lo comentado en relación con el IVA en el apartado anterior**

Persona física (XVIII). Rendimientos profesionales

Conclusiones IRPF (1)

- Si se da el supuesto de que los rendimientos en cuestión **tengan la consideración de actividad económica a efectos del IRPF y actividad empresarial o profesional a los efectos del IVA**, dichos rendimientos tendrán esta consideración a los efectos de la renta del profesional, y estarán sometidos con carácter general a las **retenciones propias de los profesionales (21%)**, así como a la **obligación de repercutir el 21% de IVA sobre la base imponible del impuesto**.

- Si se da el supuesto de que los rendimientos en cuestión **no tengan la consideración de rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF ni tampoco la consideración de rendimientos de actividad empresarial o profesional a efectos del IVA** podemos afirmar que, dichos rendimientos tendrán la consideración de **rendimientos del trabajo en el IRPF, no sujetos al IVA**. Clases:

- a) Rendimientos derivados de una **relación laboral** (por el hecho de no tener el control efectivo de la compañía)
- b) Rendimientos derivados de una **relación mercantil** (por el hecho de tener el control efectivo de la compañía, pero **de dependencia** por la existencia de dichas notas según lo visto anteriormente como la relativa al **riesgo y ventura**)
- c) Rendimientos derivados de una relación **mercantil** (por el hecho de tener el control efectivo de la compañía, **existiendo ajenidad por parte del trabajador, pero siendo la propietaria de los medios**)

Persona física (XIX). Rendimientos profesionales

a) Rendimientos derivados de una **relación laboral** (por el hecho de no tener el control efectivo de la compañía)

- Estarán sometidos a la retención a la que hace referencia el artículo 86 del Reglamento del IRPF (es decir, **la retención según tablas**).

b) Rendimientos derivados de una relación **mercantil** (por el hecho de tener el control efectivo de la compañía, pero **de dependencia** por la existencia de dichas notas según lo visto anteriormente)

- Rendimientos derivados de una relación mercantil (por el hecho de tener el control efectivo de la compañía), pero por la realización de actividades **diferentes a las derivadas de un contrato de alta dirección o de la participación en los órganos de administración** existiendo dependencia, la conclusión tiene que ser la misma (**retención s/ tablas**)
- STS sala de lo social 20/12/1999, 20/11/2002, 26/12/2007 indica que "como regla general, **sólo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen e dependencia, no calificable de alta dirección, sino comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la sociedad y de una relación de carácter laboral**".

c) Rendimientos derivados de una relación **mercantil** (por el hecho de tener el control efectivo de la compañía, existiendo ajenidad por parte del trabajador, pero siendo la propietaria de los medios materiales y humanos la sociedad).

- Entendemos que el rendimiento debe tener la consideración de **rendimiento del trabajo** (porque **faltan las notas necesarias de propiedad de los medios de producción**), pero **la retención a la que debería someterse sería del 42%**, es decir, la misma que en el supuesto de los administradores, pues la ausencia de dependencia junto con el ejercicio del control efectivo (y la ausencia por ejemplo de asunción del riesgo y ventura por parte de la sociedad), nos obligaría a incardinar la retención en este supuesto. **En cualquier caso, entendemos que, este supuesto se encontraría, prácticamente, en supuestos de la antigua transparencia fiscal, de manera que, lo habitual será el segundo de los supuestos, dado que es poco probable que la sociedad deje de asumir el riesgo y ventura de la operación (máxime cuando, precisamente, las sociedades profesionales se acostumbran a constituir entre otros casos, para limitar dicho riesgo).**

Persona jurídica (I). Antecedentes

- Sentencias del TS de 13 de noviembre de 2008

- Resuelven supuestos planteados de acuerdo con la Ley 61/1978

- Nos sirve el criterio manifestado por el Alto Tribunal para resolver casos planteados con la normativa actual del IS?

Persona jurídica (II). Conclusiones de las STS de 13/11/2008

*1º Para que sea considerado gasto fiscalmente deducible la remuneración de los miembros del Consejo de Administración, **la misma debe estar fijada, en todo caso, y sin excepción alguna, en los estatutos de la sociedad.***

2º Según la citada Ley 61/1978, para que un gasto sea deducible tiene que ser obligatorio y, por ende, necesario. Para que sea obligatorio, no basta con que los estatutos hagan una mención al carácter remunerado del cargo de administrador, sino que es necesario que los estatutos determinen con certeza dicha remuneración. La certeza (obligación) requiere:

- Fijación del sistema retributivo. No basta con recoger los distintos sistemas retributivos.

- Si el sistema es variable, el porcentaje debe estar perfectamente determinado (no basta con un límite máximo).

- Si es una asignación de carácter fijo, no basta con que se prevea su existencia u obligatoriedad, sino que los estatutos deben prever el "quantum" de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente su cuantía, sin ningún margen de discrecionalidad".

Persona jurídica (III). Sirve hoy el criterio de la Ley 61/1978?

Art. 13.ñ)
61/1978

- 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.

Art. 10.3
TRLIS

- En el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, **el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio (LA LEY 1/1885), (...)**

Art. 14 TRLIS

- No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:
 - a) Los que representen una retribución de los fondos propios.
 - e) Los **donativos y liberalidades**.
 - **No se entenderán comprendidos en este párrafo e) I(...)** los que se hallen correlacionados con los ingresos.

Persona jurídica (IV). Normas código de comercio

TSJ Galicia
13/5/2011

- En el ámbito contable ha de estarse a la auténtica naturaleza de las operaciones, según la doctrina del ICAC manifestada en Nota de 25 de abril de 2005 (publicada en el BOICAC 61), según la **cuál cuando el trasfondo económico de las operaciones no coincida con la forma jurídica empleada el registro contable debe hacerse atendiendo a la naturaleza económica de la operación**, principio incorporado al vigente Código de Comercio en su artículo 34.2.

Art. 34.2
Código de
Comercio

- Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. **A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.**

Persona jurídica (V). Otras normas

Art. 13 Ley
58/2003

- Las obligaciones tributarias se exigirán **con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado**, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, **y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.**

TEAC
14/09/2006

- Dado que la Ley 43/1995 del IS no establece precepto alguno que limite la **deducibilidad de las retribuciones de los administradores**, establecidas éstas por los estatutos sociales conforme al artículo 130 del TRLSA, satisfechas conforme a los mismos como ocurre en el caso, y contabilizados correctamente los gastos que nos ocupan tanto las retribuciones del consejo como las de dirección empresarial), por otra parte necesarios para la obtención de ingresos, **debe concluirse el carácter deducible de los mismos para la determinación de la base imponible puesto que concurren a la fijación del resultado contable.**

Persona jurídica (VI). Varios

Informe DGT
12 de marzo
de 2009

- 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"**

Primera
conclusión

- **Hasta el momento, podemos concluir que, la retribución de los miembros del órgano de administración tendrá la consideración de gasto contable** y por lo tanto que deberá considerarse a la hora de calcular la base imponible del Impuesto, siempre que, como han dicho tanto TSJ de Galicia, como el TEAC.
- Intentaremos ir un poco más allá en los siguientes puntos y **plantearnos qué sucedería si la retribución de los administradores no viniera fijada en los estatutos**. Debemos considerar como una limitación a la deducción como gasto en el Impuesto sobre Sociedades la retribución de los administradores en aquellos supuestos en los que ésta no venga fijada por los estatutos?

Persona jurídica (VII). Liberalidad

Martín Benítez, Gloria: *Los consejeros ejecutivos en el derecho tributario*, CEF

- De algunas STS parece desprenderse que **todo gasto ilícito constituye necesariamente una liberalidad** (TS 11/12/2010 y 25/2/2010)
- Dichas sentencias construyen el **concepto de liberalidad por exclusión**:
 - Gastos **necesarios u oportunos** de facto para la obtención de ingresos o de una contraprestación
 - Gastos **posibles de iure**

Persona jurídica (VIII). Liberalidad

Martín Benítez, Gloria: *Los consejeros ejecutivos en el derecho tributario*, CEF

- La autora no comparte el razonamiento de las sentencias anteriores por las siguientes razones:
- Concepto de liberalidad según la RAE: “**Disposición de bienes a favor de alguien sin ninguna prestación suya**”
- La propia **LGT** establece la **irrelevancia fiscal de los vicios de la ilicitud** de que puedan adolecer los actos o negocios jurídicos realizados por los obligados tributarios (art. **13 LGT**)
- **La irrelevancia fiscal del vicio de invalidez es la tesis más coherente con el propio sistema tributario**, en cuanto éste se vertebra alrededor de un principio propio (el de capacidad económica) que obliga a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de la capacidad económica de cada cual. La deducibilidad de los gastos reales incurridos por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades no constituye ninguna ventaja para la sociedad pagadora, sino una exigencia de la justicia tributaria para adecuar la contribución a los gastos públicos de ese sujeto pasivo a su verdadera capacidad contributiva.
- **El supuesto analizado es aquél en el que la sociedad no solicita la devolución de las cantidades pagadas a los miembros del órgano de administración (principio de confianza legítima)**

Persona jurídica (IX). Correlación ingresos y gastos

- No se cuestiona que los gastos derivados de la retribución de los miembros del órgano de administración estén correlacionados con los ingresos de la compañía. Desde el punto de vista fiscal, a efectos de la mencionada correlación o incluso a los efectos de que un exceso en dicha retribución pueda tener la consideración de retribución de los fondos propios cuando el miembro del órgano de administración es socio de la compañía, **deberemos estar al contenido del artículo 16 del TRLIS según el cual, "las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado"** entendiéndose como tal "aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia".
- **En función pues de que las retribuciones a los administradores en cuestión superasen el valor normal de mercado, las cantidades entregadas a los administradores podrían tener la condición de retribución no así de su trabajo como administrador de la compañía sino como retribución de los fondos propios.**

Persona jurídica (X). Conclusión

En torno al artículo 13.ñ) de la Ley 61/1978 "se fue desarrollando una doctrina administrativa que exigía el cumplimiento exhaustivo de toda la normativa mercantil sobre las retribuciones de los administradores.

La Ley 43/1995 (ni el RDL 4/2004) **no dedica ninguna norma específica a las retribuciones de administradores sociales**, frente a lo que hacía la derogada Ley 61/1978.

- Esto supone una absoluta novedad en la consideración o no como gasto deducible a efectos del impuesto de las retribuciones de los administradores
- La Ley 43/1995 y posteriormente el RDL 4/2004 no establecen requisito especial alguno para estas retribuciones

El artículo 10.3 de la Ley 43/1995 se remite para la determinación del resultado contable a la normativa contable y no a la normativa de otro orden mercantil como pueda ser el contractual o societario (TEAC 14/9/2006).

Persona jurídica (XI). Conclusión

El **principio de inscripción contable** y el **principio de confianza legítima** desvirtúan la existencia de ilícitos que, por otro lado, **de existir** (si no estamos ante un escenario en el que la sociedad solicita la devolución de dichos importes), **quedarían salvados por el artículo 13 de la LGT**

Sin duda, la retribución de los administradores constituye un gasto realizado para la obtención de los ingresos"

Por todo ello entendemos que la retribución de los miembros de los órganos de administración podrán tener la consideración de deducibles en el Impuesto sobre Sociedades aún cuando la misma no venga fijada por los estatutos sociales. Ello, por aplicación de la teoría del vínculo, haría extensible este criterio también a las retribuciones percibidas por altos directivos que como tales perciban remuneraciones de la sociedad, siendo estos también miembros del órgano de administración