



**UNIVERSIDAD DE LEÓN**

**Facultad de Derecho**

**Grado en Derecho**

**Curso 2014/2015**

**“TRATAMIENTO FISCAL DE LAS  
RETRIBUCIONES DE LOS  
ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES  
MERCANTILES”**

**“TAX TREATMENT OF THE REMUNERATION OF  
ADMINISTRATORS OF SOCIETIES”**

---

**Realizado por Asier Lorenzana Rodríguez**

**Tutorizado por la profesora D<sup>a</sup>. María Teresa Mata Sierra**

# ÍNDICE

ABREVIATURAS .....	5
RESUMEN .....	8
ABSTRACT .....	9
OBJETIVOS.....	10
1. OBJETIVOS GENÉRICOS .....	10
2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS .....	11
METODOLOGÍA.....	12
I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES .....	14
II. NATURALEZA CONTRACTUAL DEL ADMINISTRADOR Y LA SOCIEDAD.....	16
1. CONSIDERACIONES PREVIAS .....	16
2. LA DOCTRINA DEL VÍNCULO .....	18
III. LA REGULACIÓN DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES EN LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL .....	23
1. CONSIDERACIONES PREVIAS .....	23
2. ANÁLISIS SOBRE LOS ARTÍCULOS 217, 218 Y 219 DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL .....	24
A. PRESUNCIÓN DE GRATUIDAD Y NECESIDAD DE DETERMINAR EL SISTEMA DE REMUNERACIÓN .....	24
B. LÍMITES GENÉRICOS A LA RETRIBUCIÓN DEL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN Y FINALIDAD DEL SISTEMA DE RETRIBUCIÓN ESTABLECIDO .....	25
C. REMUNERACIÓN MEDIANTE PARTICIPACIÓN EN BENEFICIOS.....	26
D. REMUNERACIÓN VINCULADA A LAS ACCIONES DE LA SOCIEDAD.....	27
E. EL PROBLEMA DE LA REMUNERACIÓN DE LOS CONSEJEROS EJECUTIVOS: RETRIBUCIÓN ESTATUTARIA O EXTRAESTATUTARIA..	27

IV. LA TRIBUTACIÓN DE SOCIOS Y ADMINISTRADORES Y SU CALIFICACIÓN.....	30
1. EVOLUCIÓN Y CRITERIOS INTERPRETATIVOS DE LA DEDUCIBILIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMNISTRADORES EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES. ....	30
A. CONSIDERACIONES PREVIAS .....	30
B. LAS SENTENCIAS DE 13 DE NOVIEMBRE DE 2008.....	33
C. EL INFORME DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE 12 DE MARZO DE 2009 .....	37
D. LA RESOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTROS Y DEL NOTARIADO DE 3 DE ABRIL DE 2013 .....	42
E. LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL DE 6 DE FEBERERO DE 2014.....	44
F. EFECTOS FISCALES DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES EN EL IS PARA PERIODO IMPOSITIVOS INICIADOS A PARTIR DEL 1-1-2015 .....	45
a. La retribución del administrador por sus funciones de Alta dirección, como gasto deducible. ....	45
b. Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, como gasto deducible.....	47
c. El régimen de las operaciones vinculadas.....	49
c.1.El régimen de las operaciones vinculadas hasta el 31 de diciembre de 2014 .....	49
c.2.El régimen de operaciones vinculadas a partir del 1 de enero de 2015 .....	50
2. TRATAMIENTO DE LAS RETRIBUCIONES SATISFECHAS A LOS ADMINISTRADORES SOCIETARIOS EN EL IRPF.....	52
A. CONSIDERACIONES PREVIAS .....	52
B. NOTA 1/12 DE LA AGENCIA TRIBUTARIA .....	55
a. Precisiones previas .....	56
b. Cuestiones controvertidas. ....	58

b.1.Socios que son a su vez miembros del órgano de administración de la SA o de la SRL. ....	58
b.2.Socios que prestan servicios a una SA o SRL, distintos de los propios de los miembros del órgano de administración de la sociedad.....	59
b.3.Otros supuestos.....	61
C. EL NUEVO RÉGIMEN FISCAL DE LOS SOCIOS DE SOCIEDADES PROFESIONALES. EL NUEVO ART. 27 LIRPF .....	63
D. OTRAS CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS VINCULADAS AL CARGO DE ADMINISTRADOR EN EL ÁMBITO DEL IRPF.....	67
a. Complementos por jubilación .....	68
b. Dietas y asignaciones para gastos de viaje exceptuadas de gravamen.....	69
3. TRATAMIENTO DE LAS RETRIBUCIONES SATISFECHAS A LOS ADMINISTRADORES SOCIETARIOS EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO .....	72
A. CONSIDERACIONES PREVIAS .....	72
B. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IVA EN LAS PRESTACIONES REALIZADAS POR LOS ADMINISTRADORES .....	75
4. TRATAMIENTO DE LAS RETRIBUCIONES SATISFECHAS A LOS ADMINISTRADORES SOCIETARIOS EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y EN IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES	77
A. CONSIDERACIONES PREVIAS .....	77
a. El Impuesto sobre Patrimonio .....	77
b. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones .....	78
B. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IP E ISYD EN LAS PRESTACIONES REALIZADAS POR LOS ADMINISTRADORES .....	80
V. CONCLUSIONES.....	82
BIBLIOGRAFÍA.....	85
OTROS RECURSOS ELECTRÓNICOS.....	90
LEGISLACIÓN.....	93

RESOLUCIONES CITADAS.....	95
ANEXO 1 .....	96
ANEXO 2 .....	97

## **ABREVIATURAS**

AEAT	Agencia Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
BOE	Boletín Oficial del Estado.
CC	Código Civil.
CC.AA	Comunidades Autónomas
CdC	Código de Comercio.
CE	Constitución Española.
CV	Consulta Vinculante.
DGRN	Dirección General de Registros y del Notariado
DGT	Dirección General de Tributos.
E.T	Estatuto de los Trabajadores.
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas.
IP	Impuesto sobre el Patrimonio.
IPREM	Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.
IRPF	Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISyD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LGT	Ley General Tributaria.
LIP	Ley del Impuesto sobre Patrimonio.
LIRPF	Ley del Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas.

LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades.
LISyD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.
LSC	Ley de Sociedades de Capital.
Núm.	Número.
Ob. cit	Obra citada.
p.	Página.
PGC	Plan General de Contabilidad
pp.	Páginas.
RD	Real Decreto
RDGRN	Resolución de la Dirección General de Registros y Notariado
RDL	Real Decreto Legislativo
RETA	Régimen Especial de Trabajadores Autónomos
RETA	Régimen Espacial de Trabajadores Autónomos.
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
RISyD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.
S.A.	Sociedad Anónima.
S.R.L.	Sociedad de Responsabilidad Limitada.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central.
TFG	Trabajo de Fin de Grado.

TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TS	Tribunal supremo.
TSJ	Tribunal Superior de Justicia.
UE	Unión Europea.

## **RESUMEN**

La retribución de los administradores es, desde hace tiempo, una cuestión polémica. Y aunque lo lógico es pensar que las dudas que aquella plantea se limitan al ámbito laboral, lo cierto es que éstas han traspasado todas las fronteras imaginables planteando también importantes controversias en el ámbito tributario. El origen de todas ellas es la conocida como “teoría del vínculo”.

Sus efectos en la esfera aplicativa de los tributos tuvo su primer destinatario en el Impuesto sobre Sociedades al no admitirse la deducción como gasto de la retribución satisfecha a los administradores cuando los estatutos de la sociedad no tuvieran carácter retribuido de su cargo.

El siguiente impuesto que se vio influenciado fue el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, en concreto, la calificación fiscal que socios y administradores perciben por las funciones inherentes a su cargo.

Y por último el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Y, efectivamente si la relación jurídica que existe entre el administrador y la sociedad es de naturaleza mercantil, se plantea la duda sobre si la prestación de servicios que el administrador presta está sujeta o no a estas figuras impositivas.

**Palabras clave:** retribución de los administradores- teoría del vínculo- deducción- Impuesto sobre Sociedades- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas- Impuesto sobre el Valor Añadido- Impuesto sobre Sociedades- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## **ABSTRACT**

The remuneration of directors has been controversial issue for many years. Although it logical to think that the doubts it raises are limited to the labor sphere, the fact is that they have crossed all imaginable boundaries and this has to set out important controversies also in the tax system. The origin of that issue is known as “attachment theory”.

It's effects on the application field of taxes had his recipient in the corporate tax to not be accepted as an expense deduction of remuneration paid to the managers when charge are unpaid by the community statutes.

Income tax was also influenced by that issue, in particular tax qualification shareholders and directors receiver for the duties inherent to their positions they can perform in the field of society.

Finally, VAT, incomming tax and inheritance tax. And, indeed,if indeed the legal relationship between the administrator and the society is not labor but comercial nature. Also raises the question of whether the provisión of services performed by the administrator may not be subjected to that tax figure.

**Keywords:** administrators compensation- reduction- attachment theory- corporate tax- inheritance tax- income tax- VAT.

# **OBJETIVOS**

## **1. OBJETIVOS GENÉRICOS**

El problema de la retribución de los administradores es una cuestión muy polémica; debido a que lo que en principio era un problema que afectaba únicamente al Derecho Laboral, la posible deducción de dicho gasto ha hecho que dicho problema afecte también al Derecho Tributario.

En esta línea, a fin de dar una solución a la deducción o no de este gasto se pronunció el Tribunal Supremo en la conocida “Sentencia Mahou” en la que se establece que la denominada “teoría del vínculo” afectará al Derecho Tributario, algo que lo único que produjo fue más confusión y un gran número de críticas por parte de juristas especializados en la materia. Con posterioridad, y nuevamente para tratar de dar una solución que nunca se produjo, se emitieron diversas Resoluciones por parte de la Dirección General de Registros y Notariado y la Dirección General de Tributos. Finalmente, la Agencia Tributaria decide dar una solución, en la conocida Nota 1/12, que tampoco convence. Todo ello hace pensar que lo más correcto sea realizar cambios en la legislación, como se ha hecho.

La poca claridad en las Resoluciones citadas, así como la reciente modificación legislativa, plantean la posibilidad de abordar de forma detenida en este trabajo de fin grado (en adelante, TFG) la cuestión de la retribución de los administradores, así como la posible deducción del gasto.

Por ello, la labor a realizar en este TFG atenderá al análisis, de forma separada, de los tres ordenamientos jurídicos afectados:

- El Derecho Laboral, tratando de analizar si nos encontramos ante una relación laboral o mercantil.
- El Derecho Mercantil, que recientemente ha sufrido una reforma, a través de la Ley de Sociedades de Capital, en los artículos referentes a la retribución de los administradores.
- El Derecho Tributario, que en numerosas ocasiones ha tratado de dar una solución a la posible deducción del gasto de la remuneración de los administradores, y que nunca ha conseguido.

Asimismo, el análisis que se pretende llevar a cabo debe poner el foco de atención en el planteamiento de propuestas de mejora en aquellos aspectos que presenten lagunas o aparezcan regulados deficitariamente, a fin de tratar de dar una solución, que tanto tiempo llevan pidiendo los juristas, al problema de la remuneración de los administradores.

## **2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

De los anteriores objetivos genéricos se derivan los siguientes objetivos específicos a desarrollar en el presente TFG:

1. Analizar la doctrina del vínculo, centrándose en la relación entre el Administrador y la Sociedad.
2. Estudiar los cambios normativos en lo que a la remuneración de los Administradores se refiere.
3. Determinar los problemas que plantea dicha remuneración en las siguientes figuras impositivas: Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre el Patrimonio e Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

## **METODOLOGÍA**

Para lograr los objetivos marcados en este TFG, la metodología de investigación empleada se ha dividido en varias fases.

La primera consistió en la elección del tema del trabajo, en concreto, una materia de Derecho financiero y tributario que, tanto la tutora de trabajo como yo, considerásemos interesante y actual. Finalmente optamos por el tema del tratamiento fiscal de la remuneración de los administradores de sociedades mercantiles, por tratarse de una cuestión actual y escasamente.

La segunda fase consistió en la fijación de las directrices a seguir y los objetivos a lograr en el presente trabajo. Para ello, en primer término fijamos las pautas que guiaran la investigación, dejando claro que aunque se debieran estudiar otros ordenamientos jurídicos el estudio debía centrar en los aspectos fiscales. Una vez realizada esta tarea y establecidas las bases sobre las que el trabajo se debería conformar, convenimos que, una vez estudiado con más detalle el tema, lo más adecuado sería dividir la investigación en tres grandes bloques:

a. Un primer bloque, en el que se estudiaría la relación contractual entre el administrador y la sociedad, tratando de dar solución, tras consultar los estudios realizados por diversos juristas de gran prestigio, a si dicha relación es mercantil o laboral

b. El segundo bloque, por su parte, se centraría en el estudio de la remuneración de los administradores. Dicha cuestión es de gran actualidad, ya que debido a los recientes cambios normativos que se han producido en la Ley de Sociedades de Capital, se han producido importantes modificaciones en lo que a la retribución de los administradores se refiere.

c. El tercer bloque, ocuparía el grueso del TFG, y sería el dedicado al estudio del tratamiento de la fiscalidad sobre las remuneraciones de los administradores. Son muchas las resoluciones que han tratado de dar solución a dicho problema, fracasando todas ellas. Además, debido, nuevamente, a cambios normativos se tuvo que realizar un estudio tratando de analizar cuál será la doctrina a seguir próximamente.

Para desarrollar todo este trabajo de documentación hemos acudido a los diversos cuerpos normativos que, desde la óptica del Derecho Laboral y Mercantil, pero fundamentalmente, desde el punto de vista del Derecho financiero, regulan esta figura. Para ello hemos tenido siempre como base los principios tributarios establecidos en nuestra Constitución así como la Ley General.

En concreto, hemos realizado la recogida de información acudiendo a diversos manuales teóricos, tanto de parte general como especial, monografías, artículos de revistas jurídicas, así como múltiples sentencias de diversos órganos jurisdiccionales, a lo que hay que añadir las importantes resoluciones de la Dirección General de Tributos y de la Dirección General de Registros y Notariado. Estas fuentes de información nos han servido para interpretar y analizar la normativa tributaria de aplicación en el tema que nos ocupa. Sumamente importantes han resultado los artículos que diversos juristas y despachos facilitan a través de sus páginas web y blogs, para tratar de dar una solución práctica al problema

También merece ser destacada la abundante jurisprudencia consultada, obtenida a través de distintas bases de datos electrónicas de las que dispone la Universidad, entre las que destacan Westlaw, Lex Nova, así como la base de datos de la Asociación Española de Asesores Fiscales, cuya utilización se ha facilitado por parte de la tutora.

Una vez realizada esta labor de estructuración e información, hemos procedido a redactar el presente trabajo, considerando todo lo estudiado, añadiendo, además nuestro criterio personal. La redacción del trabajo fue acompañada de las correcciones del tutor hasta alcanzar una versión plenamente satisfactoria.

Finalmente, debemos destacar que el presente trabajo ha sido tutorizado en todo momento por D<sup>a</sup> María Teresa Mata Sierra, profesora titular del área de Derecho financiero y tributario de la Universidad de León, a la cual agradezco su esfuerzo, apoyo y dedicación a lo largo de toda la realización de este trabajo.

## I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Las consecuencias fiscales de la relación entre las Sociedades Mercantiles y sus administradores y personal de alta dirección, es una cuestión de gran calado y muy compleja; ya que es un tema que no puede ser resuelto si no se trata, sucesivamente, la cuestión mercantil, la laboral y la fiscal. De este modo, nos enfrentamos a una cuestión en la que se proyectan simultáneamente, al menos, tres ordenamientos jurídicos que pretenden tutelar intereses diferentes<sup>1</sup>.

Por un lado, el Derecho Mercantil, que pretende tutelar el patrimonio de la sociedad, para proteger a acreedores y socios. Así, la referencia estatutaria de la retribución, desde el punto de vista mercantil, es únicamente un instrumento de información a los socios.

Por otro lado, el Derecho Laboral, que siempre ha tratado de evitar el fraude de que se traten como laborales relaciones que son mercantiles, evitando que se beneficien de las ventajas derivadas del régimen tuitivo laboral.

En último lugar, el Derecho Tributario. El orden jurídico-fiscal pretende definir el contenido de las distintas obligaciones tributarias desde la óptica de la capacidad económica<sup>2</sup>, la igualdad<sup>3</sup> y la progresividad<sup>4</sup>, tal y como establece el artículo 31.1<sup>5</sup> de la

---

<sup>1</sup> Para una mayor comprensión se recomienda consultar: GIMENEZ REYNA, E.: Tratamiento fiscal de las retribuciones de los administradores sociales en el Impuesto sobre Sociedades. *Revista Técnica Tributaria*. 2009, núm. 85, pp.61-112.

<sup>2</sup> MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *Materiales de Derecho Financiero y Tributario: Principio de capacidad económica*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace: <https://derechofinancieroytributario.wordpress.com/2012/02/16/principio-de-capacidad-economica/> (Consultado el 25 de mayo de 2015). “*La capacidad económica es el fundamento del deber de contribuir y representa, en cada caso concreto, la medida o razón de cada contribución individual. Es una noción clave del Derecho Financiero que no sólo se proyecta al campo de los tributos, pues opera también como una directriz de la actuación de gasto público*”.

<sup>3</sup> Vid. STC de 26 de mayo de 1996 (RJ 1992/1372): “*La jurisprudencia constitucional a través de varios pronunciamientos ha logrado decantar el contenido del principio de igualdad establecido en el artículo 33 de la Constitución, señalando que por medio de él, se prohíbe hacer diferencias entre dos o más personas que se encuentren en una misma situación jurídica o en condiciones idénticas, sin que pueda pretenderse un trato igual cuando las condiciones o circunstancias son desiguales, se acuerda, en principio, un trato igual a situaciones iguales y se posibilita un trato diferente a situaciones y categorías personales diferentes Pero la exigencia de igualdad no legitima cualquier desigualdad para autorizar un trato diferenciado, para determinar si realmente se justifica una discriminación, hay que analizar si el motivo que la produce es razonable, es decir, si atendiendo a las circunstancias particulares del caso se justifica un tratamiento diverso.*”

<sup>4</sup> Según MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de derecho financiero y tributario*. 24ª edición, Madrid, Tecnos, 2013, p.114. “*El principio de progresividad es aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza. Por eso, puede afirmarse que la progresividad del sistema tributario es una manera de ser de ese sistema, que se tiene que articular técnicamente, de forma que pueda responder a la consecución*

Constitución Española<sup>6</sup> (en adelante, CE). Por tanto, será el encargado de perfilar, tanto los gastos deducibles, atendiendo al principio de renta neta<sup>7</sup>, como los ingresos, a partir de una calificación correcta de los mismos, acorde con las exigencias de justicia tributaria<sup>8</sup>.

Además, hay que tener en cuenta que la normativa tributaria y la Administración fiscal no pueden supeditar el régimen tributario a consideraciones de tipo mercantil o laboral, aunque la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), ha señalado que la deducibilidad de las retribuciones a los administradores depende de que el sistema de retribución recogido en los Estatutos se adecue a lo dispuesto en la norma mercantil, si bien precisando que este Centro Directivo no es competente para valorar la adecuación del sistema de retribución estatutariamente establecido a la normativa mercantil vigente<sup>9</sup>.

Se trata, por tanto, de una situación problemática, a la que hay que unir la dificultad de hallar soluciones universales ante la gran variedad de situaciones particulares que se presentan; ya que no es lo mismo un consejero de una sociedad del IBEX<sup>10</sup>, que un profesional que administra la sociedad en la que presta sus servicios o el que lo hace en una pequeña empresa unipersonal que se reviste de personalidad jurídica para hacer sus

---

*de unos fines que no son estrictamente recaudatorios para permitir la consecución de unos fines distintos, como pueden ser la distribución de la renta, o cualquiera de los fines previstos por el propio artículo 40 de la Constitución Española”.*

<sup>5</sup> Según el citado artículo, “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.

<sup>6</sup> Constitución Española de 1978.

<sup>7</sup> Tal y como establece MATAS ROJAS, S.: *Derecho Tributario II: Ley del Impuesto a la Renta*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace: [www.iuris.webcindario.com/central/derecho\\_tributario\\_ii-c01.doc](http://www.iuris.webcindario.com/central/derecho_tributario_ii-c01.doc)

(Consultado el 25 de Mayo de 2015). “*Renta neta o líquida es aquella renta que ha sido previamente depurada mediante la deducción de los gastos necesarios para producirla*”.

<sup>8</sup> GALÁN RUIZ, J.: *Fiscalidad y justicia tributaria en Castilla-La Mancha. Cuadernos de estudios manchegos*. 2004, núm. 28, pp. 35-36. “*Un sistema tributario será justo si se hace responder a los contribuyentes de acuerdo con su capacidad económica. Pero no es éste el único atributo de un ordenamiento tributario justo: De este modo, en primer lugar, un ordenamiento jurídico excesivamente cambiante, tal y como ocurre en la práctica, impide una planificación fiscal a largo plazo; lo que hace, que los contribuyentes que realizaron una inversión al amparo de una norma ven cómo el resultado pretendido varía a lo largo del tiempo por los cambios que se van sucediendo en la normativa tributaria. Y en segundo lugar, una jurisprudencia de nuestros tribunales que no trate de la misma forma supuestos de hecho idénticos no ayuda en nada a la consecución de la justicia en el sistema tributario, pues también puede vulnerar los principios de seguridad jurídica e igualdad reconocidos en nuestra Constitución*”.

<sup>9</sup> RDGT de 12 de diciembre de 2012 (CV2394-12).

<sup>10</sup> ENRIQUE TALÉNS VISCONTI, E.: *La retribución de los administradores y directores generales de las sociedades cotizadas. Derecho de los negocios*. 2013, núm. 267, pp. 47-58.

negocios con una limitación de responsabilidad. La variedad de relaciones condicionan las soluciones que a las mismas se ha de dar desde la óptica del Derecho Tributario.

## **II. NATURALEZA CONTRACTUAL DEL ADMINISTRADOR Y LA SOCIEDAD**

### **1. CONSIDERACIONES PREVIAS**

La tipología de las relaciones que pueden darse entre el administrador<sup>11</sup> y la Sociedad mercantil son muy variadas, ya que es posible encontrarse ante un administrador no socio; un administrador y socio; un trabajador que, además, es administrador y socio o un socio que presta servicios a la sociedad y que además es administrador<sup>12</sup>.

Por ello, es frecuente que en las sociedades, tanto anónimas<sup>13</sup> (en adelante, S.A.) como de responsabilidad limitada<sup>14</sup> (en adelante, S.R.L.), algunos miembros del Consejo de administración realicen funciones de alta dirección<sup>15</sup>, además de aquellas que les son propias por su cargo. También es frecuente, que trabajadores altamente cualificados sean nombrados miembros del Consejo de administración de la sociedad y hagan compatibles sendos cargos.

En ambos casos, la retribución que se percibe del trabajo de alta dirección es independiente de aquella que pudiera existir como administrador, aunque en este último

---

<sup>11</sup> Entendemos por administrador la persona física o jurídica que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 209 de la LSC, lleva a cabo “*la gestión y representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley*”.

<sup>12</sup> BROSETA PONT, M.: *Manual del derecho mercantil*. 16ª edición, Tecnos, 2009, p. 438.

<sup>13</sup> Según el artículo 1.3 de la LSC, “*en la sociedad anónima el capital, que estará dividido en acciones, se integrará por las aportaciones de todos los socios, quienes no responderán personalmente de las deudas sociales*”.

<sup>14</sup> Según el artículo 1.2 de la LSC, “*en la sociedad de responsabilidad limitada, el capital, que estará dividido en participaciones sociales, se integrará por las aportaciones de todos los socios, quienes no responderán personalmente de las deudas sociales*”.

<sup>15</sup> Según el artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, “*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*”.

caso suele imperar, tal y como establece el artículo 217.1<sup>16</sup> la Ley de Sociedades de Capital<sup>17</sup> (en adelante, LSC), la gratuidad en los cargos del Consejo de Administración.

Resulta evidente que el artículo 1 del Estatuto de los Trabajadores<sup>18</sup> (en adelante, ET<sup>19</sup>), se aplica a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de la organización y dirección de otra persona física o jurídica. Los consejeros o miembros del órgano de administración estarán excluidos del ámbito del Estatuto, siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes al cargo. También estarán excluidas las relaciones laborales calificadas de alta dirección, que están reguladas por el Real Decreto (en adelante, RD) 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección.<sup>20</sup>

Sin embargo, es frecuente que en el devenir diario de una entidad se pueda compatibilizar la condición de miembro del órgano de administración de la sociedad y la de personal de alta dirección. Para que se pueda dar dicho supuesto, es necesario determinar por un lado, las funciones que realizan unos y otros que será calificada en un caso como dependiente y en otro como independiente; y, por otro lado, para que se reconozca a un administrador social el carácter de trabajador por cuenta ajena, se requiere ajenidad, lo que parece difícil de cumplir si el administrador tiene también participación en la sociedad.

---

<sup>16</sup> Conforme a este precepto, *“El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración”*.

<sup>17</sup> Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

<sup>18</sup> Conforme a este precepto, *“La presente Ley será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario”*.

<sup>19</sup> Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores

<sup>20</sup> Según el artículo 1.2 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, *“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”*.

## 2. LA DOCTRINA DEL VÍNCULO<sup>21</sup>

En el pasado, el Tribunal Supremo<sup>22</sup> (en adelante, TS) vino a admitir inicialmente la coexistencia del doble vínculo con la empresa: por un lado, el sometido al ámbito civil o mercantil regulando la condición de consejero y, por otro, el regido por el Derecho laboral, que atendería a todas las funciones encomendadas al sujeto que excedieran de su pertenencia al órgano de administración.

A partir del año 1988<sup>23</sup>, se produce un giro jurisprudencial en esta materia, negando el carácter laboral al vínculo de los consejeros que realizan funciones de alta dirección en la empresa. Se consolida así lo que se conoce como “teoría del vínculo<sup>24</sup>”, que se pasará a estudiar en profundidad a continuación.

Tal y como hemos señalado, la jurisprudencia del TS señala que los administradores, tienen como función esencial y característica “*las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad*<sup>25</sup>”; por lo que resulta erróneo “*entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación*<sup>26</sup>, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y representación de la compañía<sup>27</sup>”. El contenido de la actuación de las personas que componen los órganos de administración, es la ejecución de las decisiones de la sociedad<sup>28</sup>. Así, tal y como ha indicado el TS, esas personas o individuos que forman o

---

<sup>21</sup> También conocida como “teoría del vínculo”.

<sup>22</sup> PAZ-ARES RODRÍGUEZ, C.: “El enigma de la retribución de los consejeros ejecutivos”. *Revista para el análisis del Derecho*. 2008, núm. 2, p. 12: “Para hacer la crónica de esta nueva etapa de la historia, tenemos que remontarnos a 1985, fecha de aprobación del Real Decreto 1382/1985, que regula la relación laboral especial de alta dirección. A partir de ese momento, la práctica referida de yuxtaponer una relación contractual de servicios a la relación societaria de administrador persiste, sólo que ahora aquella relación, en lugar de configurarse como arrendamiento civil, se configura como contrato laboral de alta dirección. No habrá que esperar mucho, pues, para que la jurisdicción de lo social se pronuncie sobre la cuestión que nos ocupa. La sentencia que abre el camino y sienta las bases de la ya mentada “doctrina del vínculo” es la STS de 29 de septiembre 1988 recaída en el famoso caso Huarte”.

<sup>23</sup> Vid. STS de 29 de septiembre de 1988 (RJ 1988/6502).

<sup>24</sup> Se recomienda consultar MARÍN BENÍTEZ, G.: Los consejeros ejecutivos en el Derecho tributario: efectos fiscales de la doctrina del vínculo. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarlos y Casos Prácticos*. 2012, núm. 353-354, pp.12-14.

<sup>25</sup> Vid. STS de 13 de mayo de 1991 (RJ 1991/3906) y 3 de junio de 1991 (RJ 1991/5123).

<sup>26</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2009, pp. 26-34.

<sup>27</sup> Vid. STS de 26 de diciembre de 2007 (RJ 2008/1777).

<sup>28</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio”, *Quincena Fiscal*, 2009, núm. 19, pp. 43-45.

integran los órganos sociales, están unidos a la compañía por medio de un vínculo indudable de naturaleza mercantil y no de carácter laboral<sup>29</sup>.

En el caso de los trabajadores de alta dirección, aunque en ocasiones pueda parecer que las funciones que realizan son las mismas que las del administrador, la naturaleza jurídica es distinta y se halla amparada por el Derecho laboral<sup>30</sup>; esto se debe a que en el caso del personal de alta dirección, *“concorre de forma plena y clara la ajenidad...mientras que la misma no existe, de ningún modo, en la relación jurídica de los miembros de los órganos de administración, ya que éstos son parte integrante de la propia sociedad”*<sup>31</sup>.

En el caso de que exista una doble actividad por parte de algún miembro del Consejo de administración, el TS ha establecido que no será posible que se dé una dualidad de relaciones, desde el momento en que las funciones propias de la alta dirección, frecuentemente, son atribuidas a los órganos de administración de la sociedad<sup>32</sup>. De ahí que, según el propio TS *“cuando se ejercen funciones de esta clase la inclusión o exclusión del ámbito laboral no puede establecerse en atención al contenido de la actividad, sino que debe realizarse a partir de la naturaleza del vínculo y de la posición de la persona que las desarrolla en la organización de la sociedad, de forma que si aquel consiste en una relación orgánica por integración del agente en el órgano de administración social cuyas facultades son las que actúan directamente o mediante delegación interna, dicha relación no será laboral”*<sup>33</sup>. Es decir, que en el supuesto de que un administrador o consejero realice, a través de un contrato laboral de alta dirección, las funciones propias de ese puesto, la relación que mantiene con la sociedad será mercantil y no laboral; ya que las funciones del consejero o administrador absorben las de alta dirección, independientemente de que el consejero esté dado de alta en la Seguridad Social como trabajador o que la empresa proceda a las retenciones del

---

<sup>29</sup> Vid. STS de 3 de junio de 1991 (RJ 1991/5123) y 22 de diciembre de 1994 (RJ 1994/10221).

<sup>30</sup> RUIZ HIDALGO, C.: La retribución de los administradores después de la sentencia Mahou. *Revista técnica tributaria*. 2011, núm. 95, pp. 49-69.

<sup>31</sup> Vid. STS de 22 de diciembre de 1994 (RJ 1994/10221).

<sup>32</sup> DESDENTADO BONETE, A.; LIMÓN LUQUE, M.A.: La situación profesional de los administradores sociales y la nueva doctrina de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo. *Actualidad laboral*. 2008, núm. 15, pp.21-23.

<sup>33</sup> Vid. STS de 21 de enero de 1991 (RJ 1991/65), 18 de junio de 1991 (RJ 1991/5152).

Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>34</sup> (en adelante, IRPF) por las retribuciones abonadas como las de un trabajador común.

Por otro lado, el mismo Tribunal reconoce que el consejero de una sociedad puede desarrollar otras actividades dentro de la propia organización empresarial que por sus características se configuren como una verdadera relación de trabajo. En este caso, la relación entre administrador y sociedad se regulará por el Derecho laboral, siempre que dicho trabajo pueda calificarse como común u ordinario, y no se trate de trabajos de alta dirección<sup>35</sup>.

En definitiva, lo que viene a afirmar el TS es que, aunque el consejero o el administrador realice más funciones respecto de los otros miembros del Consejo de administración, y que por ello, se le hubiera dado de alta en la Seguridad Social, o que se le hubiera practicado sobre sus retribuciones la retención prevista para los rendimientos del trabajo, e incluso que se hubiera contabilizado las citadas retribuciones por la empresa como gastos de personal, la naturaleza jurídica de la relación se define por su propia esencia y contenido que es mercantil y no por el concepto que le hayan atribuido las partes.

Esta teoría ha recibido múltiples críticas doctrinales<sup>36</sup>, entre otras, por considerar que la jurisdicción contenciosa-administrativa olvida otras sentencias de la jurisdicción social dónde la teoría del vínculo se matiza<sup>37</sup>.

---

<sup>34</sup> Según el artículo 1 LIRPF, “*El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares.*”

<sup>35</sup> Vid. STS de 26 de diciembre de 2007 (RJ 2008/1777).

<sup>36</sup> Según PAZ-ARES RODRÍGUEZ, J.C.: Ad impossibilia nemo tenetur (o por qué recelar de la novísima jurisprudencia sobre retribución de administradores). *Indret. Revista para el Análisis del Derecho*. 2009, núm. 21, pp. 10-11: “*En mi opinión, la “doctrina del vínculo”, a pesar de su apariencia impecable, descansa sobre una falacia o, más exactamente, sobre un error, que es juzgar por el mismo rasero las formas simples de organizar la administración de una sociedad –administrador único, administradores solidarios y administradores mancomunados- y las formas complejas –el consejo de administración. En las formas simples, es indudable que la función ejecutiva –como sostiene la “doctrina del vínculo”- pertenece al “cometido inherente al cargo de administrador”. Es lógico, por tanto, que no se admitan en ellas ni la doble relación ni la doble retribución. No sucede así, sin embargo, en las formas complejas. La experiencia corporativa y la teoría económica de las organizaciones muestran que la función ejecutiva no pertenece al “cometido inherente al cargo de miembro del consejo de administración o consejero”. Lo único que pertenece al cometido inherente del cargo de consejero –y, por ende, lo único que necesita cobertura estatutaria para su retribución conforme al art. 130 LSA- es la función deliberativa, que se desarrolla de manera intermitente y colegiadamente. La función ejecutiva que pueda atribuirse a algunos consejeros no deriva de –y se desempeña en- su calidad de consejeros, sino de su calidad de “delegados”, que es decidida autónomamente y así debe ser retribuida por el propio consejo (art. 141 LSA). No es éste, sin embargo, el momento de detenerse en la crítica de la “doctrina del vínculo” y de desarrollar la tesis alternativa apuntada.*”

Es de destacar que tales críticas han llegado, incluso, de las voces más autorizadas dentro de la “doctrina del vínculo”, que sin llegar a abdicar de sus presupuestos de partida, abogan por la necesaria flexibilización<sup>38</sup> de sus términos.

El matiz introducido por la jurisdicción social supone que la teoría del vínculo tiene que matizarse<sup>39</sup> y aplicarse caso por caso. Es cierto que la posición cautelosa y restrictiva que se ha venido manteniendo por parte del TS<sup>40</sup>, y que tan profusamente se utiliza por parte de la Administración Tributaria, se fundamenta en la lucha contra el fraude<sup>41</sup> e impedir que ningún miembro del Consejo de administración o el Consejero Delegado pueda ser retribuido de forma extraordinaria o anómala, incluida la indemnización por cese, en el caso de que sea considerado un trabajador.

Todo ello, unido a la reciente modificación de la LSC, permite deducir que, tal vez se tenga que revisar dicha doctrina<sup>42</sup>, de forma que aquellos miembros del Consejo

---

<sup>37</sup> Para una mayor comprensión de se recomienda consultar: FALCÓN Y TELLA, R.: Nota a las SSTs 13 de noviembre 2008, dictadas en los recursos de casación 2578/2004 y 3991/2004: compatibilidad de la condición de administrador con la de trabajador, provisión por depreciación de las participaciones en una sociedad transparente, e imputación del mayor gasto derivado de las actas. *Quincena Fiscal Aranzadi*, 2009, núm. 5, pp. 7-11., RUIZ HIDALGO, C.: La retribución de los administradores después de las Sentencias Mahou. *Revista técnica tributaria*. 2011, núm. 95, pp. 49-69., MATORRAS DÍAZ-CANEJA, A.: Altos cargos y doble vínculo (I): crítica a los "excesos" de la doctrina del vínculo. *Aranzadi social: Revista doctrinal*. 2010, núm. 3, pp. 65-93., MATORRAS DÍAZ-CANEJA, A.: Altos cargos y doble vínculo (II): protección frente a los "excesos" de la doctrina del vínculo. *Aranzadi social: Revista doctrinal*. 2010, núm. 4, pp. 57-79.

<sup>38</sup> DE LA BÁRCENA GARCIMARTÍN, F.: Compatibilidad de la retribución como administradores y altos cargos de sociedades de capital: comentario a la STS 1º de 24 de abril de 2007. *Revista de Derecho de Sociedades*. 2008, núm. 30, pp. 421-436

<sup>39</sup> Según DESDENTADO BONETE, A.; LIMÓN LUQUE, M.A.: La situación profesional de los administradores...ob. cit., p.29: “Hay que procurar abrir cauces para las legítimas pretensiones de establecer una regulación realista del régimen profesional ajustada a las exigencias del mercado y al interés social”

<sup>40</sup> PAZ-ARES RODRÍGUEZ, C.: El enigma de la retribución de los consejeros ejecutivos...ob. cit. pp. 60-63.

<sup>41</sup> Tal y como establece PAZ-ARES RODRÍGUEZ, J.C.: Ad impossibilia nemo tenetur...ob. cit., p. 19: “El fraude y los abusos, del que algunos jueces y tratadistas se han hecho eco, no está justificado en absoluto, según creo haber demostrado en otros estudios .Lo que hace falta para prevenir los excesos no es la elaboración de soluciones formalmente rigurosas (que no sirven convenientemente a este fin y, además, entorpecen la práctica legítima), sino el desarrollo de doctrinas materialmente incisivas, al amparo del principio de proporcionalidad derivado de la cláusula del interés social y otras cláusulas genera les del derecho privado, como justamente ha hecho en ocasiones memorables nuestro Tribunal Supremo”.

<sup>42</sup> Según ALCOZ COLL, L.: *Análisis de la retribución de los administradores tras la modificación de la Ley de Sociedades de Capital*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace <http://padillayasociados.es/wp-content/uploads/2015/03/analisis-de-la-retribucion-de-los-administradores-tras-la-modificacion-de-la-ley-de-sociedades-de-capital.pdf> (Consultado el 27 de mayo de 2015): “Por ello a nuestro juicio, no descartaríamos que la “doctrina del vínculo” tuviera que ser revisada por la jurisdicción social, de tal forma que aquellos miembros del consejo de administración que desempeñen funciones ejecutivas puedan mantener o compatibilizar dos tipo de relaciones diferenciadas con la sociedad; esto es, por un lado, la relación societaria propia de todo consejero, y por otro, la relación contractual por el desempeño de sus funciones ejecutivas”.

de administración que desempeñen funciones ejecutivas puedan mantener o compatibilizar dos tipos de relaciones diferenciadas con la sociedad<sup>43</sup>; la relación societaria propia de todo consejero y la relación contractual por el desempeño de sus funciones ejecutivas<sup>44</sup>, algo que venían defendiendo diversos autores desde la llegada de la “doctrina del vínculo”<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> MERCADER UGUINA, J.R.: ¿Subsiste la teoría del vínculo tras la Ley 31/2014? La retribución de los administradores sociales y el nuevo “contrato de administración” de los consejeros ejecutivos. *Trabajo y derecho: nueva revista de actualidad y relaciones laborales*. 2015, núm. 4, pp. 121-127.

<sup>44</sup> Según PAZ-ARES RODRÍGUEZ, C.: “El enigma de la retribución de los consejeros...ob. cit., pp. 10-55. “*Deben existir dos clases de remuneraciones: la remuneración de la función deliberativa, y la remuneración de la función ejecutiva. Dicha diferenciación se fundamenta en que la retribución de la función deliberativa y de control es inherente al cargo del consejero, mientras que la retribución de la función ejecutiva, en tanto no es inherente al cargo, no debe quedar sometida a la exigencia de la cobertura estatutaria*”.

<sup>45</sup> Tal y como establece PAZ-ARES RODRÍGUEZ, J.C.: “Ad impossibilia nemo tenetur...ob. cit., p. 10. “*Tradicionalmente, se había entendido que el precepto y la “reserva estatutaria” que contiene sólo eran de aplicación a la retribución de los consejeros qua consejeros, pero no extendía su imperio a la retribución de los consejeros qua ejecutivos. La retribución de los consejeros ejecutivos se regularía aliunde, en los contratos de servicios de alta dirección que se conciertan cuando el consejo delega en algunos de sus miembros facultades de gestión y correlativamente incrementa sus deberes de prestación (ya no se trata de reunirse ocho o diez veces al año, sino de trabajar todos los días desde que sale el sol hasta que se pone, y más). Esto explica la práctica inveterada de nuestras sociedades, conforme a la cual la remuneración de los consejeros ejecutivos (señaladamente, la del consejero delegado y la del presidente ejecutivo) era fijada por el propio consejo, al margen de cualquier previsión estatutaria, del mismo modo que fijaba la del director general o la de otros altos directivos*”.

### III. LA REGULACIÓN DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES EN LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL

#### 1. CONSIDERACIONES PREVIAS

La existencia de distintas interpretaciones de las normas aplicables, el intento de coordinar los diferentes intereses en juego y la falta de claridad y coherencia en la calificación registral y jurisprudencial, como se ha visto anteriormente, hace que configurar y redactar las cláusulas estatutarias de la retribución de los administradores sea una tarea dificultosa<sup>46</sup>. Dicho problema se refleja, también, en el Preámbulo de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital<sup>47</sup>.

En concreto, con la entrada en vigor de dicha Ley, se ha dado nueva redacción a los artículos 217, 218, 219 y 249 de la LSC, que se analizarán en los siguientes apartados, los cuales afectan a la remuneración de los administradores.

Como punto de partida, debe destacarse que las modificaciones realizadas, a través de la Ley de Reforma de la LSC, de los mencionados artículos, tienen su antecedente directo y vienen a coincidir exactamente con las propuestas realizadas en el Estudio sobre propuestas de modificaciones normativas de 14 de octubre de 2013<sup>48</sup> elaborado por la Comisión de Expertos en materia de Gobierno Corporativo.

En definitiva, el objetivo principal perseguido por dicha reforma es el de dar mayor transparencia y control de la remuneración de los administradores, garantizando la capacidad de control de los accionistas sobre la remuneración de los mismos y

---

<sup>46</sup> SÁNCHEZ MARÍN, G., BAIXULAULI SOLER, J.S., LUCAS PÉREZ, M.E.: *Administrando en entornos inciertos*. 1ª edición, Sevilla, ESIC, 2009.

<sup>47</sup> El Preámbulo de la Ley de Reforma de la LSC, hace mención a “*la creciente preocupación por que la remuneración de los administradores reflejen adecuadamente la evolución real de la empresa y estén correctamente alineadas con el interés de la sociedad y sus accionistas*”.

<sup>48</sup> La Comisión de Expertos consideró, en el citado estudio, adecuada la introducción de normas legales que, “*sin menoscabar la capacidad de gestión de las sociedades y su competitividad: Incidan en la necesaria adecuación de los sistemas de remuneración al mercado en que operan y a la situación económica de cada sociedad en cada momento; establezcan un procedimiento para su determinación que prevenga el eventual conflicto de intereses de alguno de los participantes en la adopción de las correspondientes decisiones; y garanticen la suficiente transparencia de las remuneraciones de los administradores*”. Estudio sobre propuestas de modificaciones normativas de 14 de octubre de 2013 elaborado por la Comisión de Expertos en materia de Gobierno Corporativo.

compatibilizándolo con el respeto a la capacidad de gestión y de organización de las sociedades<sup>49</sup>.

## **2. ANÁLISIS SOBRE LOS ARTÍCULOS 217, 218 Y 219 DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL**

### **A. PRESUNCIÓN DE GRATUIDAD Y NECESIDAD DE DETERMINAR EL SISTEMA DE REMUNERACIÓN**

En primer lugar hay que señalar que con la reforma del artículo 217.1 LSC<sup>50</sup> se cambia la denominación de retribución por la de remuneración. Dejando a un lado este cambio, el citado artículo sigue planteando la presunción de gratuidad del cargo, siempre que no haya determinación estatutaria en contra. En el caso de que el cargo se encuentre retribuido, será necesario concretar el sistema de remuneración.

Por su parte, el artículo 217.2 LSC<sup>51</sup> establece que el sistema de remuneración establecido en los estatutos deberá fijar el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores; añadiendo, además, una serie de sistemas de retribución no limitativos, de modo que pueden establecerse otros sistemas, e incluso, es posible establecer cumulativamente varios de los sistemas expuestos u otros que los socios o accionistas convengan<sup>52</sup>.

---

<sup>49</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*. Madrid, IEF, 2014, pp. 2647-2666.

<sup>50</sup> Dicho precepto establece que, “*el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración*”.

<sup>51</sup> El mencionado artículo señala que, “*el sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:*

- a) una asignación fija,*
- b) dietas de asistencia,*
- c) participación en beneficios,*
- d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia,*
- e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución,*
- f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y*
- g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.”*

<sup>52</sup> Con la nueva redacción del artículo 217.2 LSC se elimina la mención específica, aplicable antes de la reforma, a las sociedades limitadas, que establecía que “*la remuneración de los administradores sería fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos*”.

En cuanto al artículo 217.3 LSC<sup>53</sup>, en el mismo se señala que el importe máximo de la remuneración anual de los administradores tendrá que ser aprobado por la Junta General y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación<sup>54</sup>.

En cuanto a la posibilidad de fijar la retribución máxima de los administradores en los propios estatutos de la sociedad, no parece que haya inconveniente, pero hay que tener en cuenta que, en el supuesto de que se deseara realizar una modificación en dicha cuantía se exigiría, obviamente, el quórum de modificación de estatutos; mientras que si dicha retribución la fijara la Junta General, sería suficiente con mayoría ordinaria. Además, del citado artículo, se infiere que la distribución de la retribución cuando existen varios administradores no tiene que ser siempre igualitaria, matizando en el caso de que el órgano de administración fuera un Consejo de administración, que las diferencias se fundamenten en atención a las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero. Asimismo queda clara la competencia de la Junta para establecer la distribución de la remuneración entre los distintos administradores, pero en caso de no hacerlo, dicha función corresponde a los propios administradores o al Consejo de administración.<sup>55</sup>

## **B. LÍMITES GENÉRICOS A LA RETRIBUCIÓN DEL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN Y FINALIDAD DEL SISTEMA DE RETRIBUCIÓN ESTABLECIDO**

Del artículo 217.4 LSC<sup>56</sup>, llama la atención que los límites fijados sean tan imprecisos y genéricos, lo que dificultará que un notario o registrador pueda calificar si un

---

<sup>53</sup> Según este precepto, “el importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación. Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de éstos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero”.

<sup>54</sup> PAISAN RUÍZ, P.: Consideraciones en torno a la retribución de administradores de las sociedades de capital tras la entrada en vigor de la ley 31/2014, de 3 de diciembre. *Economist & Jurist*. 2015, núm. 187, pp. 52-57.

<sup>55</sup> CAPINS VARGAS, A. *Retribución de administradores ejecutivos: dónde estamos y a dónde vamos*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace: <http://derechomercantiles.pana.blogspot.com.es/2014/08/retribucion-de-administradores.html> (Consultado el 29 de mayo de 2015)

<sup>56</sup> Dicho precepto establece que, “La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada

determinado sistema retributivo cumple o no los límites establecidos. Por tanto, tendrá especial importancia la actuación de los socios, ya que serán ellos quienes puedan impugnar el correspondiente acuerdo en el supuesto de que alguno de estos límites no sea respetado o combatir remuneraciones que no guarden una debida proporción con la situación económica de la empresa. Cabe mencionar, en este sentido, que si una sociedad progresivamente va entrando en pérdidas, tendrá que atender a la situación económica de la sociedad para, en su caso, evaluar si la retribución establecida en su día, debe verse ajustada por la actual situación financiera de la empresa.

De la segunda parte de dicho artículo, al igual que sucedía con la primera, se deduce la dificultad de que un notario o registrador pueda calificar si un determinado sistema retributivo cumple o no las finalidades que aquí se establecen, esto es promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables.

### **C. REMUNERACIÓN MEDIANTE PARTICIPACIÓN EN BENEFICIOS**

El artículo 218.1 LSC<sup>57</sup> exige que sean los Estatutos los que establezcan el porcentaje de participación al que tiene derecho el administrador o, se establezca en los mismos, un porcentaje máximo, siendo la Junta General la encargada de determinar el porcentaje exacto aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos.

Además, el artículo 218.2 LSC, aplicable únicamente a las S.R.L., establece que *“el porcentaje máximo de participación en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios”*.

---

*momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables”*.

<sup>57</sup> Dicho precepto establece que, *“cuando el sistema de retribución incluya una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma. En este último caso, la junta general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales”*.

Por su parte, el artículo 218.3 LSC, dedicado a las S.A., establece que *“la participación solo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento del valor nominal de las acciones<sup>58</sup> o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido”*.

#### **D. REMUNERACIÓN VINCULADA A LAS ACCIONES DE LA SOCIEDAD**

Cuando el sistema de remuneración, en la S.A., incluya la entrega de acciones, para su validez, deberá preverse en los estatutos sociales y su aplicación requerirá un acuerdo general de la junta de accionistas, tal y como establece el artículo 219.1 LSC<sup>59</sup>. Además, dicho acuerdo, según el artículo 219.2 LSC, *“deberá incluir el número máximo de acciones que se podrán asignar en cada ejercicio a este sistema de remuneración, el precio de ejercicio o el sistema de cálculo del precio de ejercicio de las opciones sobre acciones, el valor de las acciones que, en su caso, se tome como referencia y el plazo de duración del plan<sup>60</sup>”*.

#### **E. EL PROBLEMA DE LA REMUNERACIÓN DE LOS CONSEJEROS EJECUTIVOS: RETRIBUCIÓN ESTATUTARIA O EXTRAESTATUTARIA**

Con la reforma de la LSC, se da una nueva redacción a los apartados tercero<sup>61</sup> y cuarto<sup>62</sup> del artículo 249.

---

<sup>58</sup> Con la reforma de la LSC se clarifica que el cálculo relativo al 4 por ciento debe hacerse por el valor nominal de las acciones.

<sup>59</sup> Dicho precepto establece que, *“en la sociedad anónima, cuando el sistema de remuneración de los administradores incluya la entrega de acciones o de opciones sobre acciones, o retribuciones referenciadas al valor de las acciones deberá preverse expresamente en los estatutos sociales y su aplicación requerirá un acuerdo de la junta general de accionistas”*.

<sup>60</sup> Con la reforma de la LSC se introduce como novedad, por un lado, la matización de que el acuerdo de la junta deberá *“incluir el número máximo de acciones que se podrán asignar en cada ejercicio”* y por otro, se aclara, por lo que respecta a los derechos de opción sobre acciones, que la junta puede establecer, no sólo el precio del ejercicio de ese derecho sino también su sistema de cálculo.

<sup>61</sup> Dicho artículo establece que *“cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de*

Así, cuando un miembro del Consejo de administración sea nombrado Consejero Delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre éste y la sociedad, que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros y en el que se detallen todos sus conceptos retributivos por el desempeño de sus funciones ejecutivas.

De esta nueva regulación se entiende que el Consejo de administración goza de cierta autonomía para establecer la retribución de los administradores, dejando fuera de esta decisión a socios y accionistas.

El problema es si los conceptos retributivos que el consejero delegado o consejero al que se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título deben también constar de manera expresa en los estatutos.

Hasta la entrada en vigor de la reforma de la LSC, la jurisprudencia<sup>63</sup> defendía que los consejeros ejecutivos no podían percibir por las funciones ejecutivas de dirección y gestión de la sociedad ninguna remuneración contractual, civil o laboral, añadida a la remuneración pactada en los estatutos sociales. Con ello se exigía, con independencia de las funciones concretas del consejero, ejecutivas o no, la necesaria aparición en los estatutos sociales con la suficiente determinación y concreción del sistema o sistemas de retribución de los consejeros. Aunque es cierto que no fueron pocos los autores que se manifestaron en contra de esta doctrina<sup>64</sup>.

Pues bien, a la luz de las modificaciones introducidas tanto en el artículo 217 como en el 249.3 parece que se vienen a reconocer dos tipos de remuneraciones: por un lado, la remuneración de los consejeros “*en su condición de tales*” que estaría sujeta al principio de reserva estatutaria y a la aprobación de la Junta; y por otro lado, la del

---

*administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El consejero afectado deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación. El contrato aprobado deberá incorporarse como anejo al acta de la sesión”.*

<sup>62</sup> Este precepto establece que “*en el contrato se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro. El consejero no podrá percibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyas cantidades o conceptos no estén previstos en ese contrato”.*

<sup>63</sup> Vid., entre otras, STS de 13 de mayo de 1991 (RJ 1991/3906), 3 de junio de 1991 (RJ 1991/5123), 22 de diciembre de 1994 (RJ 1994/10221), 26 de diciembre de 2007 (RJ 2008/1777).

<sup>64</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: Nota a las SSTS 13 de noviembre 2008...ob. cit. pp. 60-63.

desempeño de funciones ejecutivas, que requiere la firma de un contrato entre el consejero y la sociedad, estableciéndose ciertas cautelas, pero sin mencionarse que éstas deben estar sujetas al principio de reserva estatutaria.

Por otro lado, se deja al arbitrio del Consejo de administración la fijación de la retribución a percibir por el Consejero delegado o Consejero con funciones ejecutivas por el desempeño de dichas tareas, mencionando tan sólo en el artículo 249.4 que el contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la Junta general<sup>65</sup>. Sin perjuicio de ello, no se debe olvidar que el artículo 220 de la LSC, establece que “*en la sociedad de responsabilidad limitada el establecimiento o la modificación de cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores requerirán acuerdo de la junta general*”. Es decir, que el contrato previsto en el artículo 249.4 de la LSC, en el caso de S.R:L., deberá contar también con el acuerdo de la Junta General de Accionistas.

En definitiva, y de acuerdo con lo expuesto, se podría concluir; por un lado, la no necesidad de establecer en los Estatutos los conceptos retributivos que el consejero delegado o consejero al que se le atribuyan funciones ejecutivas pudieran percibir; y por otro lado, la autonomía del Consejo de administración para establecer la cuantía de la retribución de los consejeros ejecutivos, que podría superar incluso el máximo establecido en los estatutos para los administradores en “*su condición de tales*” salvo que exista una política de retribuciones aprobada por la junta general que estableciera directrices en este sentido, y salvo el caso del artículo 220 de la LSC para las S.R.L.

Hay que tener en cuenta, que todo lo argumentado va en contra de lo establecido en el Preámbulo de la Ley de Reforma de la LSC<sup>66</sup>; sin embargo una cosa es lo que diga el Preámbulo y otra lo que dice la Ley. Y la Ley lo que establece es que en los Estatutos sociales debe figurar el sistema de remuneración de los administradores “*en su condición de tales*” pero no sus funciones ejecutivas<sup>67</sup>.

---

<sup>65</sup> APARICIO GONZÁLEZ, M.: *Especialidades en materia de remuneración de consejeros ejecutivos y delegados*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace: <http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/especialidades-en-materia-de-remuneracion-de-consejeros-ejecutivos-y-delegados.pdf> (Consultado el 28 de mayo de 2015).

<sup>66</sup> El Preámbulo de la Ley de Reforma de la LSC señala que “*para ello y en primer lugar, la Ley obliga a que los estatutos sociales establezcan el sistema de remuneración de los administradores por sus funciones de gestión y decisión*”.

<sup>67</sup> MARCH ORTÍ, C.: La reforma de la Ley de Sociedades de Capital: las nuevas competencias de la Junta General y el fomento de la participación social. *Economist & Jurist*. 2015, núm. 190, pp. 76-83.

#### **IV. LA TRIBUTACIÓN DE SOCIOS Y ADMINISTRADORES Y SU CALIFICACIÓN.**

##### **1. EVOLUCIÓN Y CRITERIOS INTERPRETATIVOS DE LA DEDUCIBILIDAD DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES.**

###### **A. CONSIDERACIONES PREVIAS**

El Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) es una figura impositiva, que grava a los sujetos de derechos y obligaciones con personalidad jurídica<sup>68</sup>, siendo la mayor parte de los sujetos pasivos sociedades mercantiles<sup>69</sup>.

El régimen jurídico de este impuesto está compuesto por:

- La Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>70</sup> (en adelante, LIS).
- El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades<sup>71</sup> (en adelante, RIS).
- El Código de Comercio<sup>72</sup> (en adelante, CdC), cuyo Título III (artículos 25 a 42) está dedicado a la contabilidad de los empresarios.
- El Plan General de Contabilidad<sup>73</sup> (en adelante, PGC).

En cuanto a sus caracteres se puede afirmar que es un impuesto personal<sup>74</sup>; proporcional<sup>75</sup>; subjetivo<sup>76</sup>, ya que considera la naturaleza social y jurídica del

---

<sup>68</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de derecho financiero y tributario*, 24ª edición, Madrid, Tecnos, 2013, p.697.

<sup>69</sup> CALVO ORTEGA, R.: *Derecho Tributario. Parte general. Parte especial.*, 18ª edición, Pamplona, Aranzadi, 2013, p.439.

<sup>70</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>71</sup> Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>72</sup> Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.

<sup>73</sup> Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

<sup>74</sup> Según señala SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, 1ª edición, Madrid, 1962, p 292. “Los impuestos personales son aquellos cuyo hecho imponible no puede ser pensado sino en relación a determinadas personas, ya que en caso contrario serían reales”.

<sup>75</sup> Según señala PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 14ª edición, Madrid, Civitas, 2004, pp. 191-194.: “Dentro de los tipos de gravamen, los más significativos son los tipos porcentuales, que pueden ser de naturaleza proporcional o progresiva. En los de tipo proporcional, la alícuota a aplicar a la base consiste en un porcentaje o tipo fijo. En los de tipo progresivo, la escala o tarifa de tipos varía a medida que lo hace la base”.

contribuyente, de atribución plena a la Agencia Tributaria (en adelante, AEAT), a quien corresponde el poder normativo, la gestión y la recaudación; directo<sup>77</sup> y periódico<sup>78</sup>, ya que se obtiene entre dos periodos de tiempo determinados<sup>79</sup>.

El hecho imponible<sup>80</sup> de este impuesto es la obtención de renta, cualquiera que sea su origen, por el sujeto pasivo<sup>81</sup>; lo que hace que sea análogo al IRPF. Sin embargo, hay que señalar que existen ciertas diferencias entre estas dos figuras impositivas, ya que el IRPF tiene finalidad redistributiva y su tipo de gravamen no es proporcional. Además, se ha de tener en cuenta que las empresas de reducida dimensión<sup>82</sup>, tienen un tipo de gravamen más bajo que el común<sup>83</sup> debido a diversos motivos, sin embargo, estos beneficios fiscales no se han de confundir con la progresividad tributaria.

Los sujetos pasivos de esta figura impositiva son los sujetos de derechos y obligaciones con personalidad jurídica. Ahora bien, ésta es una regla general, ya que existen excepciones en ambos sentidos. Por un lado, estarán excluidas de tributación ciertas Entidades aunque tengan personalidad jurídica. Es el caso de las sociedades

---

<sup>76</sup> Según señala PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario...* ob. cit., p. 121. “Los impuestos subjetivos son aquellos en los que, en la regulación del impuesto se tiene en cuenta las circunstancias personales de cada sujeto pasivo, adaptando la carga a dichas circunstancias, mientras que los objetivos no tienen en cuenta las circunstancias personales, atendiendo aisladamente a la cosa o a su producto, de modo que la persona sólo se considera como titular del objeto imponible”.

<sup>77</sup> Según señala FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Instrucciones de Derecho Financiero y Tributario. Primera parte*, 1ª edición, Madrid, Marcial Pons, 2010, p. 234. “Los impuestos directos gravan manifestaciones inmediatas de capacidad económica, esto es, renta y patrimonio. El indirecto es el que recae sobre manifestaciones inmediatas, como el consumo o el tráfico de bienes”.

<sup>78</sup> Según MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de derecho financiero...* ob. cit. p. 74: “Los impuestos periódicos son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho goza de continuidad en el tiempo, de tal forma que el legislador se ve obligado a fraccionarlo, de tal suerte que a cada fracción resultante asocia una deuda tributaria; mientras que los impuestos instantáneos son aquellos impuestos cuyo presupuesto de hecho se agota por su propia naturaleza, en un determinado periodo de tiempo”.

<sup>79</sup> El artículo 26.1 TRLIS señala que, “el período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad”; por su parte, el artículo 26.3 de la citada ley señala que, “el período impositivo no excederá de 12 meses”.

<sup>80</sup> El artículo 20.1 LGT establece que “el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal”.

<sup>81</sup> El artículo 4.1 TRLIS establece que “constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo”.

<sup>82</sup> Son empresas de reducida dimensión aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros (este límite entró en vigor a partir de 1/1/2011, ya que hasta ese momento era de 8 millones).

<sup>83</sup> Para una mayor comprensión de los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión, se recomienda consultar: AGENCIA TRIBUTARIA. *Régimen especial de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace: [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio\\_es\\_ES/\\_Segmentos\\_/Empresas\\_y\\_profesionales/Empresas/Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/Regimenes\\_tributarios\\_especiales/Regimen\\_especial\\_de\\_incentivos\\_fiscales\\_para\\_las\\_empresas\\_de\\_reducida\\_dimension.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Regimenes_tributarios_especiales/Regimen_especial_de_incentivos_fiscales_para_las_empresas_de_reducida_dimension.shtml) (Consultado el 8 de mayo de 2015).

civiles, sometidas al régimen de atribución de rentas en el IRPF. Por otro lado, en ciertas ocasiones, se somete a gravamen a Entidades que carecen de personalidad jurídica<sup>84</sup>.

En relación con el ámbito territorial de este Impuesto, sólo serán sujetos pasivos las entidades residentes en España<sup>85</sup>.

No obstante, es necesario distinguir dos clases de exenciones en esta figura impositiva:

1) Exenciones absolutas. En esta categoría se incluyen las exenciones subjetivas<sup>86</sup> que afectan a las Administraciones públicas territoriales<sup>87</sup>; el Banco de España, los Fondos de Garantía de Depósitos, los Fondos de Garantía de Inversiones, las Entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social, el Instituto de España, las Reales Academias Oficiales y otros numerosos Entes públicos.

2) Exenciones relativas<sup>88</sup>, incluidas por la Ley entre los regímenes especiales<sup>89</sup>. La exención es parcial, pues no alcanza a los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados del patrimonio, ni tampoco a los incrementos de patrimonio.

Respecto a la base imponible<sup>90</sup> de este impuesto, lo constituye el importe de la renta obtenida por el sujeto pasivo durante el período de imposición. La base imponible

---

<sup>84</sup> Así sucede, por ejemplo, con los fondos de inversión, los fondos de garantía de inversiones, las uniones temporales de empresas, los fondos de pensiones o las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, figuras asociativas todas ellas carentes de personalidad jurídica y, a pesar de ello, sujetos pasivos del impuesto.

<sup>85</sup> Se consideran residentes las que cumplan cualquiera de los requisitos siguientes:

a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.

b) Que tengan su domicilio social en España.

c) Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español.

<sup>86</sup> LÓPEZ LÓPEZ, M. T.: Las exenciones subjetivas en el impuesto sobre sociedades. *Actualidad financiera*. 1989, núm. 22-23, pp. 1609-1613: “Las exenciones subjetivas o personales son las que se conceden en función de las personas, atendiendo a ciertas cualidades atribuibles al contribuyente”.

<sup>87</sup> Para los Entes Locales ésta exención rige a partir de 1995.

<sup>88</sup> Este tipo de exención es muy limitado, porque en la práctica sólo alcanza a las cuotas de los asociados, a los donativos recibidos y a los incrementos de patrimonio derivados de bienes afectos a la actividad social, y sólo (en este último caso) cuando el producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con aquélla.

<sup>89</sup> Alcanza la exención a las Entidades que no tienen ánimo de lucro y cumplen finalidades filantrópicas, de beneficencia, sindicales, profesionales, políticas, empresariales, etc.

<sup>90</sup> Según el artículo 15.1 LGT, “la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe de la renta del contribuyente”.

se determinará por el régimen de estimación directa<sup>91</sup>, como norma general, o por el de estimación objetiva<sup>92</sup>, cuando la Ley así lo establezca.

## B. LAS SENTENCIAS DE 13 DE NOVIEMBRE DE 2008

La teoría del vínculo, que data de 1988<sup>93</sup>, no ha tenido trascendencia tributaria hasta que se dictaron las conocidas como Sentencias del “Caso Mahou”<sup>94</sup>. Por tanto, es necesario tomar como punto de partida estas sentencias, recaídas en los recursos de casación 2578/2004 y 3991/2004, ya que al tratarse de dos sentencias crean jurisprudencia.

En dichas sentencias se establecen las condiciones necesarias para determinar la deducibilidad de los gastos de retribución de los miembros del Consejo de Administración de Mahou S.A en el IS, aplicando la Ley 61/1978 del Impuesto de Sociedades<sup>95</sup>, el Reglamento aprobado por el RD 2631/1982<sup>96</sup> y el Real Decreto Legislativo (en adelante, RDL) 1564/1989, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas<sup>97</sup>, estableciendo los requisitos necesarios para que la retribución constituya gasto deducible.

Según las mismas, se deben tener en cuenta, a la hora de establecer la cuantía de la retribución de los administradores, los artículos 130<sup>98</sup> de la derogada Ley de

---

<sup>91</sup> Según MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G.: Curso de derecho financiero...ob cit., p. 699. “*En el régimen de estimación directa, la base imponible se calcula corrigiendo el resultado derivado de la aplicación de las normas contables, mediante las reglas establecidas en la Ley*”.

<sup>92</sup> Según MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G.: Curso de derecho financiero...ob cit., p. 699. “*En el régimen de estimación objetiva podrá determinarse total o parcialmente mediante la aplicación de signos, índices o módulos*”.

<sup>93</sup> GUTIÉRREZ PÉREZ, T.: La retribución de los administradores ante el Impuesto sobre Sociedades. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. 1989, núm. 1, pp. 225-231.

<sup>94</sup> Vid. STS de 13 de noviembre de 2008 (RJ 2009/59) y (RJ 2009/453).

<sup>95</sup> Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades. Dicha ley, actualmente, se encuentra derogada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre; y por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

<sup>96</sup> Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Dicho reglamento, actualmente, se encuentra derogado por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre; y por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

<sup>97</sup> Real Decreto Legislativo 1564/1984, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Vigente hasta el 1 de septiembre de 2010).

<sup>98</sup> Dicho precepto establece que, “*la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, solo podrá ser detruida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse*

Sociedades Anónimas y 124.3<sup>99</sup> del Reglamento del Registro Mercantil<sup>100</sup>. De dichos preceptos se deduce que la retribución de los administradores debía ser igual para todos, salvo disposición contraria de los Estatutos; además, ésta tenía que ser fijada en los estatutos sociales, y en el caso de que consistiera en una participación en las ganancias únicamente se podía detraer de los beneficios líquidos, una vez cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas el tipo de dividendo establecido por la Ley.

En el caso enjuiciado, los Estatutos Sociales de Mahou S.A, fueron aprobados por Junta General Extraordinaria, y según establecía su artículo 33<sup>101</sup>, la retribución de los administradores consistía en una asignación fija con la posibilidad de revisión anual y una participación en beneficios, con el límite impuesto por la ley<sup>102</sup>.

Para poder calificar como gasto deducible la remuneración de los miembros del Consejo de Administración, tal y como establecen las citadas sentencias, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos<sup>103</sup>:

1) Las remuneraciones se han de calificar estatutariamente como gasto obligatorio<sup>104</sup>, lo que supone que sea un gasto necesario<sup>105</sup> para el desarrollo de la actividad societaria<sup>106</sup>, dado que las meras liberalidades<sup>107</sup> no tienen la consideración de gastos deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto<sup>108</sup>.

---

*reconocido a los accionistas un dividendo del 4 %, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido”.*

<sup>99</sup> Dicho precepto establece que, “*en todo caso se indicará el número de administradores o, al menos, el máximo y el mínimo de éstos, así como el plazo de duración de su cargo y el sistema de retribución, si la tuvieren. Salvo disposición contraria de los estatutos la retribución correspondiente a los administradores será igual para todos ellos*”.

<sup>100</sup> Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

<sup>101</sup> El artículo 33 de los Estatutos de Mahou S.A., establece que “*La retribución de los Administradores consistirá en una asignación fija con la posibilidad de revisión anual y una participación en los beneficios, con el límite impuesto por la ley. En todo caso, cuando consista en una participación en los beneficios de la sociedad, se fija un límite máximo de un 10 por ciento de éstos*”.

<sup>102</sup> PAISÁN RUÍZ, P.: Retribución de administradores: a propósito de las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008. *Economist & Jurist*. Núm. 129, 2009, pp. 20-23.

<sup>103</sup> GARCÍA NOVOA, C.: La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto de Sociedades. *Quincena Fiscal Aranzadi*. 2009, núm. 8, pp. 57-94.

<sup>104</sup> Vid. STS de 11 de marzo de 2010 (RJ 1010/3476).

<sup>105</sup> MAGRANER MORENO, F.: La elaboración por la jurisprudencia del concepto de gasto necesario en el Impuesto sobre Sociedades. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*. 1991, núm. 71, pp. 415-434.

<sup>106</sup> Vid. STS de 13 de noviembre de 2008 (RJ 2009/59): “*a efectos fiscales, en virtud de las normas mercantiles y tributarias, la posibilidad de retribuir a los administradores de sociedades anónimas y, como consecuencia, considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende en todo caso de que estos últimos estén previstos en los estatutos sociales*”.

2) Que la remuneración aparezca fijada en los Estatutos de forma cierta<sup>109</sup>, no siendo la Junta de accionistas el órgano competente para regular la retribución, ya que esta función le corresponde a la norma estatutaria; por lo que se niega la deducibilidad de las remuneraciones fijadas por la Junta General de Accionistas<sup>110</sup>. Además dicha retribución, que ha de constar en los estatutos con certeza<sup>111</sup>, no podrá ser modificada por el Consejo de administración, ya que para hacerlo sería necesario modificar los Estatutos de la Junta General<sup>112</sup>.

Para que pueda apreciarse que los estatutos establecen la retribución de los administradores con certeza es preciso que se cumplan, al menos, los requisitos:

1. Que precisen el concreto sistema retributivo, no siendo suficiente que se recoja los distintos sistemas legales de retribución y se deje a la Junta la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento<sup>113</sup>.
2. Que en el caso de optar por un sistema variable consistente en una participación en beneficios de la sociedad, no se limiten a fijar un límite máximo, sino que establezcan el porcentaje concreto<sup>114</sup>, porque en otro caso se produce inseguridad en la fijación, lo que puede redundar en perjuicio de los administradores<sup>115</sup>.

---

<sup>107</sup> El artículo 14 f) de la Ley 61/1978 del IS establece que *“las liberalidades, cualquiera que fuere su denominación, salvo lo dispuesto en el epígrafe m) del artículo anterior”*.

<sup>108</sup> Vid. STS de 13 de noviembre de 2008 (RJ 2009/59): *“la esencia del gasto deducible es su necesidad, su carácter obligatorio, y su vinculación con el fin de la sociedad, y lo que justifica que las participaciones en beneficios de los administradores sean gasto deducible es su obligatoriedad, que es la que les convierte en gasto necesario para la actividad social y ampara su tratamiento fiscal”*.

<sup>109</sup> Vid. STS de 13 de noviembre de 2008 (RJ 2009/59): *“No siendo, como hemos dicho, cuestionable la necesidad de que la remuneración de los administradores venga determinada en los Estatutos de la sociedad para que puedan ser considerados fiscalmente deducibles”*.

<sup>110</sup> Vid. STS de 17 de octubre de 2006 (RJ 2006/6658): *“la Junta General de accionistas no es competente para regular la retribución de los administradores, si nada establecen los estatutos, debiéndose aprobar la consiguiente modificación de los mismos para que el recargo sea retribuido. Además cuando la retribución se basa en una participación en los beneficios los estatutos deben determinar concretamente la participación, condicionándose la detracción a la cobertura de determinadas atenciones”*.

<sup>111</sup> Vid. STS de 21 de abril de 2005 (RJ 2005/4132).

<sup>112</sup> ANTONIO ALONSO, M.: *Retribución a administradores, ¿siempre deducibles?. Economist & Jurist*. 2009, núm. 129, pp. 24-29.

<sup>113</sup> Vid. STS de 21 de abril de 2005 (RJ 2005/4132): *“Los estatutos han de precisar el concreto sistema retributivo, de manera que no es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento”*.

<sup>114</sup> Vid. STS de 17 de octubre de 2006 (RJ 2006/6658): *“Cuando la retribución se basa en una participación en los beneficios los estatutos deben determinar concretamente la participación, condicionándose la detracción a la cobertura de determinadas atenciones.”*

<sup>115</sup> Vid., entre otras, RDGRN de 25 de marzo de 1991 (RJ 1991/2628), 4 de octubre de 1991 (RJ 1991/7492), 17 de febrero de 1991 (RJ 1992/1531).

3. Que en los supuestos en que la retribución sea fija, no basta con que se prevea la existencia y obligatoriedad de la misma, sino que es preciso que se establezca su cuantía o los criterios para determinarla<sup>116</sup>.

Estos criterios han dado lugar al establecimiento de dos teorías: la doctrina del milímetro<sup>117</sup> y la doctrina del vínculo<sup>118</sup>, cuyas líneas esenciales se exponen a continuación:

1) La doctrina del milímetro, establece la posibilidad de deducción en el IS de las remuneraciones de los Administradores, siempre que en los estatutos se incluya el carácter remunerado del cargo, la forma en que ésta se realizará y los criterios que permitan determinar la cuantía de la misma<sup>119</sup>.

2) La doctrina del vínculo, defiende que aunque el consejero o el administrador realice un “plus” de dedicación respecto de los otros miembros del Consejo de Administración, y que por ello, se le hubiera dado de alta en la Seguridad Social, o que se le hubiera practicado sobre sus retribuciones la retención prevista para los rendimientos del trabajo, e incluso que se hubiera contabilizado las citadas retribuciones por la empresa como gastos de personal, la naturaleza jurídica de la relación se define por su propia esencia y contenido, que es mercantil, y no por el concepto que le hayan atribuido las partes<sup>120</sup>. Esto supone que las funciones del administrador o consejero absorben las de alta dirección<sup>121</sup>, con independencia de que el consejero esté dado de

---

<sup>116</sup> Vid. STS de 13 de noviembre de 2008 (RJ 2009/59): *“Para que pueda sostenerse que los estatutos sociales establecen la retribución de los administradores «con certeza», cuando, como sucede en el supuesto enjuiciado en este proceso, ésta consista en una asignación de carácter fijo, no basta con que se prevea la existencia y obligatoriedad de la misma, sino que, además, es preciso que en todo caso los estatutos prevean el quantum de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía.”*

<sup>117</sup> PAZ-ARES RODRÍGUEZ, J.C.: *“Ad impossibilia nemo tenetur...ob. cit., pp. 4-10.*

<sup>118</sup> MARÍN BENÍTEZ, G.: *Los consejeros ejecutivos en el Derecho tributario...ob. cit., pp.12-14.*

<sup>119</sup> Vid. STS de 11 de marzo de 2010 (RJ 2010/3477).

<sup>120</sup> Vid., entre otras, STS de 21 de enero de 1991 (RJ 1991/65), 18 de junio de 1991 (1991/5152): *“Cuando se ejercen funciones de esta clase la inclusión o exclusión del ámbito laboral no puede establecerse en atención al contenido de la actividad, sino que debe realizarse a partir de la naturaleza del vínculo y de la posición de la persona que las desarrolla en la organización de la sociedad, de forma que si aquel consiste en una relación orgánica por integración del agente en el órgano de administración social cuyas facultades son las que actúan directamente o mediante delegación interna, dicha relación no será laboral.”*

<sup>121</sup> Vid., entre otras, STS de 27 de enero de 1992 (RJ 1992/76), 18 de junio de 1991 (RJ 1991/5152), 12 de enero de 2007 (RJ 2007/671): *“En la legislación española, no existen distinciones entre los cometidos inherentes a los miembros de los Órganos de Administraciones de las Sociedades y los poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, que es la que caracteriza el trabajo de alta dirección”.*

alta en la Seguridad Social como trabajador o que la empresa proceda a las retenciones de IRPF por las retribuciones abonadas como las de un trabajador más<sup>122</sup>.

Para finalizar, resulta necesario hacer una serie de apreciaciones. En primer lugar, en dichas Sentencias, la fundamentación jurídica está argumentada en base a la Ley 61/1978, de 27 de diciembre y el Reglamento aprobado por el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre; por lo que ciertos argumentos, según lo establecido en la legislación actual, merecen un nuevo análisis<sup>123</sup>. Uno de los principales cambios es la no necesidad de que los gastos deducibles estén sometidos a necesidad u obligatoriedad, sino a que el gasto esté correlacionado con los ingresos y a su correcta contabilización y justificación como gasto contable<sup>124</sup>.

Además, lo expuesto por el TS, no será válido para las SRL, tal y como establecía el artículo 66<sup>125</sup> de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada<sup>126</sup>.

### **C. EL INFORME DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE 12 DE MARZO DE 2009**

Las críticas surgidas<sup>127</sup> como consecuencia de las Sentencias anteriormente comentadas, provocaron que la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT),

---

<sup>122</sup> BORRACHINA JUAN, E.: La deducción fiscal de la retribución de los administradores de sociedades mercantiles. *Consell obert*. 2010, núm. 249, 32-36.

<sup>123</sup> Para una mayor comprensión se recomienda consultar: DE UÑA REPETTO, J.: Tratamiento fiscal de la retribución de los administradores de las sociedades mercantiles. *Juris*. 2014, núm. 207.

<sup>124</sup> Para una mayor comprensión de se recomienda consultar: FALCÓN Y TELLA, R.: “Nota a las SSTS 13 de noviembre 2008...ob. cit., pp. 7-11.

<sup>125</sup> Dicho precepto establece que “*El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución.*

*Cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos determinarán concretamente la participación, que en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.*

*Cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General”.*

<sup>126</sup> Esta Ley se encuentra derogada por la actual Ley de Sociedades de Capital, pero los artículos 217 y 218 de dicha Ley se pronuncian en el mismo sentido.

<sup>127</sup> MORENO CANDEL, J.: Retribución de administradores ¿y ahora qué?: La polémica sigue sin resolverse. *Economist & Jurist*. 2009, núm. 131, pp. 50-53.

emitiera un informe con fecha 12 de marzo de 2009<sup>128</sup>, que modera los requisitos anteriormente citados.

A efectos de determinar la deducibilidad en el IS de las retribuciones que se satisfagan a administradores de compañías mercantiles, la DGT establece en el citado informe los siguientes requisitos, para que dicha deducción sea posible:

1) El gasto debe tener la calificación de gasto a efectos contables. El artículo 36.2.b)<sup>129</sup> del CdC, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (en adelante, UE), establece que se considerarán gastos los decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, con excepción de aquellos que tengan su origen en distribuciones a los socios y propietarios

En el mismo sentido se manifiesta el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), en el punto 4.5<sup>130</sup> del Marco Conceptual de la Contabilidad del nuevo PGC. De acuerdo con esas definiciones las cantidades satisfechas en concepto de remuneración de los servicios prestados por el cargo de administrador tendrán la consideración de gasto contable del ejercicio, dado que esos pagos suponen un decremento del patrimonio neto como consecuencia de una salida del activo consecuencia de la cantidad monetaria satisfecha.

Por tanto, cabe concluir que a efectos contables la retribución de los administradores tiene la calificación de gasto contable.

---

<sup>128</sup> Informe de la Dirección General de Tributos de 12 de marzo de 2009, sobre deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones de los Administradores de sociedades mercantiles.

<sup>129</sup> Este artículo establece que, *“los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio son: Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios”*.

<sup>130</sup> Dicho precepto establece que, *“los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son: Gastos: decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales”*.

2) Que el gasto aparezca registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias de la Sociedad. Según establece el citado artículo 36.2<sup>131</sup> del CdC, los gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto.

Este requisito aparece relacionado con el principio de devengo<sup>132</sup>, según el cual se han de imputar los gastos e ingresos al ejercicio que afecten con independencia de la fecha de su pago o cobro. Asimismo, el carácter obligatorio de la contabilización de los gastos responde al llamado Principio de Registro contable<sup>133</sup>, según el cual los gastos deben estar contabilizados, no admitiéndose ningún gasto que no aparezca inscrito en los registros contables, salvo los casos en que la Ley expresamente lo permita.

Han sido varios los autores que se han pronunciado a este respecto para subrayar la situación de presión de la fiscalidad sobre la contabilidad que se produce en estos casos<sup>134</sup>.

Por tanto, el gasto por las retribuciones de los administradores está registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3) Que la LIS no establezca precepto específico alguno que se separe del criterio contable en cuanto a la calificación, valoración o imputación del gasto. La LIS no establece ninguna norma sobre las condiciones que deben cumplir los gastos por las retribuciones satisfechas a los administradores de la sociedad, por lo que el IS asume los criterios contables al respecto, a diferencia de lo establecido en la Ley 61/1978<sup>135</sup>, donde se exigía el cumplimiento de que el gasto fuese necesario para que tuviese la

---

<sup>131</sup> Dicho precepto establece que, “los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado que muestre los cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la presente sección o en una norma reglamentaria que la desarrolle”.

<sup>132</sup> El principio de devengo aparece en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, como uno de los principios contables que obligatoriamente informarán la elaboración de la contabilidad empresarial.

<sup>133</sup> El Principio de Registro contable, se consideraban principios obligatorios en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, no siendo obligatorios en el Plan General de Contabilidad de 2007. No obstante, en la introducción del mismo se señala “el principio de registro y el de correlación de ingresos y gastos, siguiendo ese camino lógico deductivo que constituye el Marco Conceptual, se ubican como criterios de reconocimiento de los elementos en las cuentas anuales, y el principio de adquisición se ha incluido en el apartado del Marco Conceptual relativo a los criterios valorativos, al considerar que precisamente la asignación de un valor es el último paso necesario antes de contabilizar toda transacción o hecho económico”.

<sup>134</sup> MALVAREZ PASCUAL, L.A. Y MATÍN ZAMORA, M.P.: *El Impuesto sobre Sociedad. Régimen General*. 1ª edición, Centro de Estudios Financieros, 1998.

<sup>135</sup> Vigente para períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 1996.

consideración de gasto fiscalmente deducible<sup>136</sup>. Es necesario destacar que cuando el artículo 14<sup>137</sup> LIS regula los gastos no deducibles no exige como requisitos para la deducción que los gastos sean necesarios, sino que basta con que estén correlacionados con los ingresos y que no constituyan una liberalidad<sup>138</sup>.

---

<sup>136</sup> DOMENECH SAMPERE, X., ANDREVA, M.: Retribución de administradores: Consejos para evitar contingencias fiscales. *Economist & Jurist*. 2010, núm. 139, pp. 79-81.

<sup>137</sup> 1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios.
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.
- c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones.
- d) Las pérdidas del juego.
- e) Los donativos y liberalidades.

*No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.*

f) *Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.*

g) *Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su carácter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en éstos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.*

*Las normas sobre transparencia fiscal internacional no se aplicarán en relación con las rentas correspondientes a los gastos calificados como fiscalmente no deducibles.*

h) *Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.*

i) *Los gastos que excedan, para cada perceptor, del importe de 1.000.000 de euros, o en caso de resultar superior, del importe que esté exento por aplicación de lo establecido en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2.e) de la referida Ley, o de ambas. A estos efectos, se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en las que concurran las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio.*

j) *Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.*

k) *Las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad.*

l) *Las rentas negativas obtenidas por empresas miembros de una unión temporal de empresas que opere en el extranjero, excepto en el caso de transmisión de la participación en la misma, o extinción”.*

<sup>138</sup> Vid. STS de 19 de diciembre de 2003 (RJ 2003/1636). "Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de "gasto contable", que tiene su fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de

De lo expuesto se deriva claramente que:

1) Las retribuciones de los administradores se consideran un gasto realizado para la obtención de ingresos de la entidad.

2) La LIS regula de forma más flexible los requisitos impuestos en las “sentencias Mahou”, abriendo paso a una nueva línea jurisprudencial<sup>139</sup>.

Por tanto, si los Estatutos de la sociedad, recogen el carácter remunerado del cargo de administrador, éstos tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible de acuerdo con la regulación vigente de la LIS, dado que representan un gasto contable, están registrados en los resultados de la sociedad, no representan una liberalidad y la LIS no establece particularidad específica alguna sobre las condiciones que deben cumplir estos gastos contables<sup>140</sup>.

De acuerdo con los fundamentos anteriores, se podría concluir que, 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 IS, de acuerdo con la normativa vigente regulada en la LIS,

---

*obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc., y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc., como contrarios al de gastos necesarios."*

<sup>139</sup> Vid., entre otras, STSJ de Madrid de 13 de julio de 2011 (JT 2011/739) y STSJ de Galicia de 12 de marzo de 2009 (JT 2009/385). En la STSJ de Galicia se sostiene que “*aunque la exigencia de que el carácter remunerado del cargo venga recogido en los estatutos no debe entenderse como un requisito meramente formal, sino que tiene una finalidad garantista de los titulares de las participaciones sociales actuales y futuras. Asimismo, si el administrador es a su vez accionista mayoritario, sus retribuciones será deducibles aunque no estén previstas en los estatutos, ya que la modificación de los mismos por medio de la Junta General sería prácticamente automática y no produciría impugnación por parte de los accionistas minoritarios, ni tampoco temeridad ni mala fe*”.

<sup>140</sup> Vid. Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de septiembre de 2006. “*La ley 43/1995 no dedica ninguna norma específica a las retribuciones de administradores sociales, frente a lo que hacía la derogada ley 61/1978. Y es importante poner de relieve que esto supone una absoluta novedad en la consideración o no como gasto deducible a efectos del impuesto de las retribuciones de los administradores*”. Continúa dicho Fundamento Jurídico señalando que 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... Con la LIS 43/1995 el panorama cambia radicalmente pues esta no establece requisito especial alguno para la deducción de estas retribuciones*” y añade que 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... “*En definitiva, la Ley 43/1995 se está remitiendo a la legislación contable para la determinación del resultado contable, no a la normativa mercantil de cualquier otro orden como pueda ser el contractual o societario... Sin duda, la retribución de los administradores constituye un gasto realizado para la obtención de los ingresos*”. Concluyendo el reiterado Fundamento Jurídico del modo siguiente: “*En definitiva, dado que la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades no establece precepto alguno que limite la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, establecidas éstas por los estatutos sociales conforme al art.130 TRLSA, satisfechas conforme a los mismos como ocurre en el caso, y contabilizados correctamente..., por otra parte necesarios para la obtención de los ingresos, debe concluirse el carácter deducible de los mismos para la determinación de la base imponible...*”

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<sup>141</sup>.

#### **D. LA RESOLUCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTROS Y DEL NOTARIADO DE 3 DE ABRIL DE 2013**

Resulta necesario hacer referencia a la Resolución de la Dirección General de Registros y del Notariado (en adelante, DGRN), de 3 de abril de 2013<sup>142</sup>, por la gran importancia que tiene a efectos prácticos en la cuestión que nos ocupa.

En la citada Resolución, se resuelve el recurso interpuesto contra la nota de calificación extendida por la Registradora Mercantil y de Bienes Muebles II de Valencia, por la que se rechaza la inscripción de una escritura de elevación a público de acuerdos sociales de modificación de estatutos<sup>143</sup>.

La DGRN establece los requisitos necesarios a la hora de modificar los estatutos, con el objeto de aclarar o modificar los aspectos relativos a la remuneración de los administradores, para que tal modificación sea inscribible en el Registro Mercantil<sup>144</sup>.

En el supuesto resuelto la registradora calificante considera que la cláusula no es inscribible por los siguientes motivos:

- 1) Infringir el artículo 217<sup>145</sup> de la LSC.

---

<sup>141</sup> MARCOS GÓMEZ, F.: La deducibilidad de la retribución de los administradores. *Andalucía Económica*. 2012, núm. 247, p. 100.

<sup>142</sup> BOE nº 87, de 11 de abril de 2013.

<sup>143</sup> La cláusula objeto de controversia establecía lo siguiente. “... *La remuneración del órgano de administración de la sociedad consistirá en una asignación fija en concepto de sueldo que determinará para cada ejercicio la junta general de socios de la compañía. La retribución de los administradores se establece sin perjuicio del pago de los honorarios profesionales o de los salarios que pudieran acreditarse frente a la sociedad, en razón de la prestación de servicios profesionales o de la vinculación laboral del administrador con la compañía para el desarrollo de otras actividades en la misma...*”

<sup>144</sup> Dicha inscripción es independiente de las consecuencias fiscales que de ello se deriven, es decir, si lo ideal sería que los requisitos mercantiles y fiscales coincidieran, hay que diferenciar los requisitos mercantiles para que la retribución sea inscribible y las exigencias fiscales para que dicha retribución sea admisible.

<sup>145</sup> Ver notas núm. 50, 51 y 53.

2) Los contratos de alta dirección suscritos por los que ocupan cargos de administración societaria quedan englobados en la relación mercantil y por tanto sólo podrán recibir remuneraciones por este último concepto<sup>146</sup>.

Por su parte, el notario recurrente alega que la retribución cumple la exigencia del artículo 217 LSC y que es claro que la parte laboral del precepto se refiere a otras actividades que excluyen las funciones ejecutivas que ya están retribuidas mediante la retribución que por el mismo precepto se establece.

Finalmente, la DGRN, concluye estableciendo que no sería inscribible una cláusula estatutaria de una sociedad limitada que estableciese que los administradores o consejeros disfrutarán, por sus servicios como tales, además de la retribución cuyo sistema se describa en estatutos, de sueldos u honorarios a percibir, en virtud de cualesquiera contratos, laborales, civiles o mercantiles, la celebración de los cuales se contempla en estatutos. Pero la cláusula concreta que es objeto de recurso, se limita a contemplar la eventualidad de que el administrador realice otras actividades que no cabe sino entender que son actividades ajenas al ejercicio de las facultades de gestión y representación inherentes al cargo de administrador.

Por tanto, no se está dando cobertura expresa a la celebración de un contrato laboral de alta dirección cuyo contenido se solape a la relación societaria sino contemplando, de manera innecesaria, el eventual encargo al administrador de ciertos trabajos o servicios particulares y ajenos a los que corresponden a las funciones propias del cargo: la elaboración de un dictamen profesional, la realización de cierta obra, etc<sup>147</sup>.

---

<sup>146</sup> Tal y como se establece en la Resolución objeto de estudio, “*es paradigmática la Sentencia del Tribunal Supremo, ahora de la Sala Civil, en el famoso «Caso Huarte 2» (Sentencia del Tribunal Supremo 1ª de 30 de diciembre de 1992) que trató de la nulidad de una indemnización por cese del consejero pero carente de previsión estatutaria. Admitir la compatibilidad, se ha dicho, «significaría tolerar la burla del mandato contenido en el artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas mediante el rodeo propio del fraus legis». Así las Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de abril de 2005, 12 de enero de 2007, 29 de marzo de 2007, 24 de abril de 2007, 31 de octubre de 2007, 29 de mayo de 2008 y otras. La última Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2012 considera aquélla como doctrina jurisprudencial consolidada y de suerte que es necesario un «tratamiento unitario de todos los componentes que integran la retribución de los administradores» (como por otra parte se revela en materia contable en el artículo 200, novena de la Ley de Sociedades Anónimas y ahora en el artículo 260, novena de la Ley de Sociedades de Capital) y sería nula la superposición de vínculo societario y extrasocietario como no sea para retribuir cometidos que sobrepasan o exceden de los propios del ejercicio de la función».*”

<sup>147</sup> DEL VAL TALENS, P.: El doble vínculo y la retribución estatutaria de los servicios de los administradores sociales (comentario a la resolución de la Dirección General de los Registros y el Notariado de 3 de abril de 2013). *Cuadernos de derecho y comercio*. 2013, núm. 60, pp. 161-186.

## E. LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL DE 6 DE FEBRERO DE 2014

Por último, resulta destacable por su importancia, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 6 de febrero de 2014 en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio<sup>148</sup>, que se pronuncia en relación a la cuestión de la deducibilidad o no en el IS de las cantidades satisfechas por una sociedad a su administrador cuando el cargo de administrador es gratuito de acuerdo con los Estatutos sociales y el administrador realiza tareas de dirección<sup>149</sup>.

Con este fallo se zanja la polémica<sup>150</sup>, que inició el TS en el año 2008<sup>151</sup>, sobre la consideración como gasto no deducible, en el IS, de las remuneraciones percibidas por el órgano de administración, cuando en los estatutos sociales o no se indica nada o se indica que el cargo de administrador es gratuito<sup>152</sup>.

El TEAC resuelve estableciendo que, en el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de dirección o gerencia, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1.e)<sup>153</sup> de la LIS, siendo sólo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de

---

<sup>148</sup> (JT 2014/549).

<sup>149</sup> Dicha resolución estableció que, “*en el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de dirección o gerencia, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles, siendo solo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa*”.

<sup>150</sup> DUPLÁ MARÍN, M.J.: *La sección de nuestros expertos: Retribución de los administradores*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace: [http://www.moreraasesores.com/pdf/00188\\_retribucion\\_administradores.pdf](http://www.moreraasesores.com/pdf/00188_retribucion_administradores.pdf) (Consultado el 30 de mayo de 2015).

<sup>151</sup> Vid. STS de 13 de noviembre de 2008 (RJ 2009/59) y (RJ 2009/453).

<sup>152</sup> Esta cuestión fue resuelta por el TS en la STS de 26 de septiembre de 2013 (RJ 2013/6529). En este supuesto, el Supremo resuelve un supuesto de hecho en el que el administrador de una SRL ejercía las funciones propias del gerente con un poder general sin limitaciones, y donde los estatutos de la sociedad establecían la gratuidad del cargo de administrador. El TS concluye que, “*dado el carácter no retribuido del cargo de administrador por prescripción expresa estatutaria, las utilidades disfrutadas por los administradores de la sociedad no pueden ser consideradas como remuneraciones de los mismos y adquirir, de esa forma, la condición de gastos de personal, y por tanto, ser fiscalmente deducibles*”.

<sup>153</sup> Dicho precepto establece que “*no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: e) Los donativos y liberalidades*”.

administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean 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 (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y sólo se podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo<sup>154</sup>.

## **F. EFECTOS FISCALES DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES EN EL IS PARA PERIODO IMPOSITIVOS INICIADOS A PARTIR DEL 1-1-2015**

El 1 de enero de 2015<sup>155</sup>, entró en vigor la nueva LIS<sup>156</sup>. En lo que aquí afecta, tres son las cuestiones que hay comentar:

- 1) La nueva redacción del concepto liberalidad.
- 2) El nuevo supuesto de gasto no deducible.
- 3) Los cambios en el régimen de operaciones vinculadas.

Dichas cuestiones se pasarán a explicar a continuación.

### **a. La retribución del administrador por sus funciones de Alta dirección, como gasto deducible.**

El artículo 15.e<sup>157</sup> de la LIS, establece que no son gastos fiscalmente deducibles los donativos y liberalidades, teniendo en cuenta las excepciones que en dicho precepto se enuncian.

---

<sup>154</sup> RUIZ MARTÍN, C.: *La retribución del administrador en el Impuesto de Sociedades*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace: <http://www.hispacolex.com/wp-content/uploads/2014/06/retribucion-del-administrador-en-el-impuesto-de-sociedades.pdf> (Consultado del 30 de mayo de 2015).

<sup>155</sup> Con carácter general, dicha Ley será de aplicación a los periodos que se inician a partir de dicha fecha.

<sup>156</sup> Ver nota núm. 70.

<sup>157</sup> Dicho precepto establece que, “no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a

Con esta redacción, y en aplicación de la teoría del vínculo, antes expuesta, se excluía tan solo del concepto de liberalidad la retribución que los administradores percibieran por funciones distintas a las propias de su cargo. De esta forma, se continuaría considerando liberalidad la retribución por funciones de Dirección General y, en definitiva, por alto directivo, además de las funciones que les son indelegables<sup>158</sup>.

En este sentido, la precisión que incorporaba el Anteproyecto<sup>159</sup> no añadía nada nuevo, ya que nunca se ha cuestionado que las retribuciones que perciben los administradores por funciones distintas a las correspondientes a su cargo son deducibles. A pesar de ello, algún autor consideró que con tal redacción se resuelven los problemas interpretativos que vienen restringiendo la deducción de estas retribuciones<sup>160</sup>.

El Anteproyecto tampoco calificaba expresamente de liberalidad la retribución de los administradores no prevista en los estatutos, aunque esa era su interpretación lógica.

Con la redacción aprobada, se pretende excluir del concepto de liberalidad las denominadas funciones ejecutivas, es decir, las funciones propias de dirección y gestión que el nuevo texto legal recoge bajo la expresión “*alta dirección*”<sup>161</sup>.

Por otro lado, aunque expresamente no se dice, hay que concluir que la deducción de tales gastos es independiente de si la retribución está o no fijada en los estatutos<sup>162</sup>.

---

*clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos”.*

<sup>158</sup> DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales. Teoría del vínculo*. 1ª edición, Madrid, Claves Prácticas Francis y Taylor. 2015, p. 41.

<sup>159</sup> El Anteproyecto de ley incluía un tercer párrafo al artículo 15.e) de la LIS que decía que “*tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores, por el desempeño de funciones distintas a las correspondientes de su cargo, con independencia del carácter mercantil o laboral que se atribuya a su relación con la entidad*”.

<sup>160</sup> REDACCIÓN DE NOTICIAS JURÍDICAS: *Las novedades en la tributación de los administradores sociales incluidas en la reforma fiscal*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace: <http://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/8968-las-novedades-en-la-tributacion-de-los-administradores-sociales-incluidas-en-la-reforma-fiscal/> (Consultado el 1 de junio de 2015).

<sup>161</sup> Según DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales...* ob. cit, p. 41. “*Es cierto que se podría interpretar que la norma se está refiriendo exclusivamente a los supuestos de las relaciones laborales de alta dirección. No obstante, hay que tener presente que la ley habla de retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, retribuciones que tan solo pueden ser inherente a la alta dirección que, en aplicación de la teoría del vínculo, y cuando no hay coincidencia entre la persona del administrador y la de alto directivo, se consideran incluidas entre las funciones propias del cargo de administrador*”.

En definitiva, hay que entender que las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección son en todo caso deducible aunque los estatutos de la sociedad prevean el carácter gratuito del cargo<sup>163</sup>.

### **b. Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, como gasto deducible**

El artículo 15.f<sup>164</sup> de la LIS establece que no son deducibles los gastos de actuaciones contrarias a lo establecido en la Ley<sup>165</sup>.

Pero el problema no es que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio del mismo, sino que limitar su deducción como gasto contraviene el principio de capacidad económica<sup>166</sup>. La deducción como gasto no es una ventaja o beneficio fiscal sino la concreción de dicho principio. Se trata, por tanto, de una exigencia de la justicia tributaria para adecuar la contribución a los gastos públicos.

---

<sup>162</sup> DE UÑA REPETTO, J.: Tratamiento fiscal de la retribución de los administradores sociales mercantiles. *Juris: Actualidad y práctica del derecho*. 2014, núm. 207, pp. 38-42.

<sup>163</sup> Tal y como establece DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales...ob. cit, p. 41. “Eso significa que, por prudencia, y si la sociedad decide retribuirlo, aunque sea tan solo en sus funciones como alto directivo, es aconsejable que los estatutos prevean su carácter retribuido y evitar así el riesgo, aunque improbable, que se pretenda considerar como no deducible en aplicación de lo dispuesto en el artículo 15. F) de la LIS”.

<sup>164</sup> Dicho precepto establece que, “no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”.

<sup>165</sup> La justificación aparece en la STS de 25 de febrero de 2010 (EDJ 26477), donde se establece que “la esencia del problema no radica tanto en que el gasto sea estrictamente necesario para la obtención del rendimiento, como en la aplicación del principio general de la no admisibilidad de que para obtener ingresos sean necesarios gastos que deriven de una infracción de ley. Repugna al principio de Justicia, consagrado en el artículo 1 de la Constitución, que el autor de un acto contrario al ordenamiento jurídico obtenga un beneficio o ventaja del mismo. Por ello, como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible, se exige que el gasto no esté prohibido normativamente o que derive de un acto ilícito; de suerte que resulta inútil entrar a examinar fiscalmente la deducibilidad fiscal del gasto si procede del incumplimiento de una norma, por prohibición o por contravención”.

<sup>166</sup> Conviene recordar, también, la STS de 11 de febrero de 2010 (EDJ 16427), que señala que “la verdadera cuestión que plantean estas normas es, de una parte, que los gastos que en ellas se consideran prohibido son podrían ser deducibles, pues el ordenamiento jurídico es unitario, en su consideración global, lo que excluye que determinados gastos llevados a cabo con infracción de normas prohibidas pueden servir de base a su deducción, ya que en el concepto de gastos necesarios para la obtención de ingresos sólo cabe considerar como tales los materialmente necesarios que además sean legalmente posibles, pues lo contrario sería tanto como afirmar que para obtener un rendimiento ilícito sería posible valerse de medios ilícitos. De otra parte, cabe inferir de los gastos que se desarrollen en el ejercicio de la actividad típica permitida por la Ley, su deducibilidad”.

Se plantea el problema de la indeterminación de la expresión utilizada y el criterio de la DGT en el sentido de que los gastos delictivos o radicalmente prohibidos<sup>167</sup> por el ordenamiento jurídico no disminuyen la capacidad económica del sujeto pasivo, al tratarse de un gasto no correlacionado con la obtención de ingresos<sup>168</sup>, por lo que no deberán tomarse en consideración a la hora de determinar la base imponible del sujeto pasivo, la cual debe ser en todo momento reflejo y expresión de la capacidad económica de los contribuyentes<sup>169</sup>.

Se plantea dicho problema porque el Derecho Tributario no tiene como finalidad extra fiscal reprimir conductas contrarias al ordenamiento. Su finalidad es gravar hechos imposables tal y como la ley los define<sup>170</sup>. Gravar la riqueza allí donde ésta existe con independencia de su ilicitud o no<sup>171</sup>.

Dicho esto, parece evidente que hay que hacer del art. 15. f) es necesariamente restrictiva y ceñida a actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico como sinónimo de actuaciones radicalmente prohibidas (sobornos, impuestos revolucionarios, etc), ya que al ser imposible tipificar todas las posibles actuaciones, el legislador se ve en la obligación de acudir al concepto indeterminado de “actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”.

Se podría deducir de lo citado que, aunque las retribuciones de los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección son un gasto deducible aunque los Estatutos de la sociedad prevean el carácter gratuito del cargo. No obstante, si la sociedad decide retribuirlo, aunque sea tan solo en sus funciones como Alto Directivo, es aconsejable que los Estatutos prevean su carácter retribuido y evitar así el riesgo de que se pretenda considerar como no deducible por aplicación de lo dispuesto en el art. 15.f) LIS<sup>172</sup>.

---

<sup>167</sup> PUEBLA AGRAMUNT, N.: El gravamen de lo ilícito. Aplicación práctica de la solución propuesta a los distintos impuestos de nuestro derecho positivo. *Revista de Contabilidad y Tributación*. 2008, núm. 310, pp. 3-50.

<sup>168</sup> APARICIO PÉREZ, J.: El tratamiento fiscal de las actividades ilícitas y fondos de origen ilegal. *Crónica Tributaria*. 1995, núm. 76, pp. 9-12.

<sup>169</sup> CHICO DE LA CÁMARA, P.: La tributación de los actos ilícitos: Aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español. *Revista de Estudios Financieros*. 1996, núm 163, pp. 73-98.

<sup>170</sup> CAYÓN GALIARDO, A: *Manual de Derecho Tributario*. 9ª edición, Madrid, Aranzadi, 2012, p. 183.

<sup>171</sup> DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales...ob.cit., p. 44.

<sup>172</sup> DURÁN-SINDREU, A.: La nueva fiscalidad de los socios profesionales. *Revista técnica Tributaria*. 2014, núm. 108, p. 53

### **c. El régimen de las operaciones vinculadas**

La última cuestión a tratar en el ámbito del IS es la relativa a los efectos tributarios en el régimen de las operaciones vinculadas, cuestión que nos obliga a diferenciar el régimen legal vigente hasta el 31 de diciembre de 2014 y a partir del 1 de enero de 2015.

#### **c.1.El régimen de las operaciones vinculadas hasta el 31 de diciembre de 2014**

El artículo 16.1 de la LIS<sup>173</sup> establecía en su primer apartado<sup>174</sup> que las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado, concretando en el apartado 2º<sup>175</sup>, que la valoración administrativa no determinará la tributación por IS ni por IRPF.

Por su parte, se consideran operaciones vinculadas, entre otras, las llevadas a cabo por una entidad y sus administradores o consejeros.

La duda que se plantea es si es de aplicación normativa transcrita a las prestaciones de servicios realizadas por los administradores; duda que hay que resolver positivamente<sup>176</sup>.

---

<sup>173</sup> Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Vigente hasta el 01 de Enero de 2015).

<sup>174</sup> Dicho precepto establece que, “*las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia*”.

<sup>175</sup> Según el citado precepto, “*La Administración tributaria podrá comprobar que las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado y efectuará, en su caso, las correcciones valorativas que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado, con la documentación aportada por el sujeto pasivo y los datos e información de que disponga. La Administración tributaria quedará vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas. La valoración administrativa no determinará la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado. Para efectuar la comparación se tendrá en cuenta aquella parte de la renta que no se integre en la base imponible por resultar de aplicación algún método de estimación objetiva*”.

<sup>176</sup> Vid. RDGT de 20 de noviembre de 1994 “*tratándose de la valoración de las retribuciones de los administradores de una sociedad limitada, hay que valorar los trabajos y servicios que éstos realicen para aquella con independencia de la contraprestación a la que tengan derecho en virtud de lo dispuesto en los estatutos societarios. Por lo tanto, los servicios prestados por los administradores de la entidad consultante deberán valorarse de conformidad con los precios que serían acordados entre partes independientes, procediéndose a su imputación al administrador en su liquidación del Impuesto sobre la*

La aplicación del régimen de operaciones vinculadas según cuál sea la previsión estatutaria, por tanto, parece razonable. En este sentido, la previsión de gratuidad constituye la prueba de su valor de mercado, que será cero, siempre que el cargo efectivamente retribuido<sup>177</sup>. El problema es si la Administración aceptará que el cargo, al ser gratuito, no incluya en el IRPF renta alguna por tal concepto.

Según lo explicado anteriormente, se puede concluir que si en el IS no es un gasto, no se puede pretender que en el IRPF ese mismo importe tribute como ingreso. Y no se puede pretender ya que lo contrario determina una tributación conjunta de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado.

### **c.2.El régimen de operaciones vinculadas a partir del 1 de enero de 2015**

El art. 18.2.<sup>178</sup> de la nueva LIS, excluye expresamente como supuesto de vinculación las operaciones realizadas por una entidad y sus consejeros o administradores en lo concerniente a la retribución por el ejercicio de sus funciones<sup>179</sup>.

---

*Renta de las Personas Físicas, imputación que realizará como rendimientos del trabajo de acuerdo a lo establecido en los artículos 24 y 25.p) de la Ley 18/1991, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. Y RDGT de 18 de junio de 2012 “en el supuesto de que los estatutos sociales determinen la gratuidad del cargo de administrador, la retribución pactada responde, en realidad, a una liberalidad en los términos establecidos en el art. 14.1.e) de la LIS/04, estaremos ante una operación vinculada que deberá valorarse a valor de mercado, entendiendo como tal aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, en los términos previstos en el artículo 16.1 LIS/04.”*

<sup>177</sup> Tal y como establece MARÍN BENÍTEZ, G.: Los consejeros ejecutivos... Ob. cit., p. 25 “si lo que las normas mercantiles tratan de preservar es la transparencia de la remuneración para evitar abusos y retribuciones desproporcionadas en supuestos que puedan estar cercanos a la auto-contratación, en el ámbito tributario ya tenemos una solución ad hoc para ese problema: al tratarse de partes vinculadas la remuneración acordada debe de ser de mercado con lo que, ni podría negarse la deducción de la remuneración dejada de pagar en defecto de dicho estándar. Aunque desde algunos foros se ha propuesto eliminar la necesidad de que la norma de valoración a mercado entre partes vinculadas se aplique a los administradores, por entender que en este caso es imposible encontrar un valor de mercado entre partes independientes, entendemos que este argumento no es del todo válido cuando se trata de retribuir las funciones ejecutivas que ejercen por delegación del consejo los consejeros ejecutivos: dado que esas funciones son las mismas que se ejercen bajo un contrato laboral de alta dirección, puede encontrarse un comparable en aquellos directores generales o gerentes que, no perteneciendo al consejo de administración, solo se encuentran vinculados con la compañía a la que prestan servicios por una relación laboral. Existen, por tanto, argumentos suficientes para defenderla deducibilidad de las retribuciones a los consejeros ejecutivos, incluso en los casos en que por aplicación de la doctrina del vínculo pueda cuestionarse su conformidad a la regulación mercantil”.

<sup>178</sup> Dicho precepto establece que, “se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones.

Por su parte, el artículo 18.6<sup>180</sup> de la LIS modifica también alguno de los requisitos para considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada, en concreto:

- 1) Se extiende la aplicación de esta norma a todo tipo de sociedades profesionales.
- 2) Ésta se aplica sin perjuicio del signo del resultado del ejercicio previo a las deducciones de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de sus servicios.

---

*c) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes, consejeros o administradores.*

*d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo.*

*e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*

*f) Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.*

*g) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.*

*h) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o los fondos propios.*

*i) Una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero”.*

<sup>179</sup>DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales...*ob.cit., p. 48.

<sup>180</sup> Dicho precepto establece que, “a los efectos de lo previsto en el apartado 4 anterior, el contribuyente podrá considerar que el valor convenido coincide con el valor de mercado en el caso de una prestación de servicios por un socio profesional, persona física, a una entidad vinculada y se cumplan los siguientes requisitos:

*a) Que más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.*

*b) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.*

*c) Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales cumplan los siguientes requisitos:*

*1.º Se determine en función de la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.*

*2.º No sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad. En ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples. El incumplimiento del requisito establecido en este número 2.º en relación con alguno de los socios-profesionales, no impedirá la aplicación de lo previsto en este apartado a los restantes socios-profesionales”.*

- 3) Se deduce del 85% al 75% el porcentaje para determinar la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad.
- 4) Se reduce de 2 a 1,5 el coeficiente multiplicador sobre el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad.
- 5) Se sustituye la referencia a dos veces el salario medio anual del conjunto de contribuyentes por la de 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples<sup>181</sup> (en adelante, IPREM).

En último lugar, y en cuanto a la retribución que el contribuyente perciba en concepto de Administrado, el art. 15.e)<sup>182</sup> de la LIS, pretende zanjar la polémica existente al respecto, al señalar que no se consideraran como donativos y liberalidades y, por tanto, como gasto no deducible, 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.

## **2. TRATAMIENTO DE LAS RETRIBUCIONES SATISFECHAS A LOS ADMINISTRADORES SOCIETARIOS EN EL IRPF**

### **A. CONSIDERACIONES PREVIAS**

El IRPF es una de las figuras impositivas más importantes de aplicación en nuestro país.

El régimen jurídico está compuesto por:

---

<sup>181</sup> Y que, para 2015, es de 532,51€ al mes, esto es, 6390,12€ al año.

<sup>182</sup> Dicho precepto establece que, “No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

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”.

- Ley sobre el IRPF<sup>183</sup> (en adelante, LIRPF).
- Reglamento sobre el IRPF<sup>184</sup> (en adelante, RIRPF)

Respecto a sus caracteres, se trata de un impuesto directo<sup>185</sup>, porque grava la renta cuando entra en la esfera personal del contribuyente, y personal<sup>186</sup>, ya que grava todas las rentas obtenidas por una persona física. Además, se trata de un impuesto progresivo<sup>187</sup>, puesto que la renta general se grava con una tarifa en la que los tipos de gravamen aumentan a medida que la renta es más elevada, y subjetivo<sup>188</sup>, ya que tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares del contribuyente, y cuya recaudación está parcialmente cedida a las Comunidades Autónomas<sup>189</sup> (en adelante, CCAA).

El hecho imponible de este impuesto es la obtención de renta obtenida por el sujeto pasivo. En concreto, se incluyen como componentes de la renta los rendimientos del trabajo<sup>190</sup>, del capital<sup>191</sup>, de actividades económicas<sup>192</sup>, las ganancias patrimoniales<sup>193</sup> y las imputaciones de renta que establezcan las propias normas<sup>194</sup>.

---

<sup>183</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio

<sup>184</sup> Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero.

<sup>185</sup> Ver nota núm. 77.

<sup>186</sup> Ver nota núm. 74.

<sup>187</sup> El concepto de progresividad hace referencia al tipo de gravamen aplicable, que según el art. 55.1 LGT, es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra. De esta cuestión se ocupa PEREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario... ob. cit., pp 191-194, indicando al respecto que dentro de los tipos de gravamen, los más significativos son las alícuotas o tipos porcentuales, que pueden ser de naturaleza proporcional o progresiva. En los de tipo progresivo, la escala o tarifa de tipos varía a medida que lo hace la base.

<sup>188</sup> Ver nota núm. 76.

<sup>189</sup> CALVO ORTEGA, R.: Derecho Tributario... ob. cit., pp. 401-438

<sup>190</sup> Tal y como establece el artículo 17.1 LIRPF, *“se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas”*.

<sup>191</sup> Según el artículo 21.1 LIRPF, *“tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste. No obstante, las rentas derivadas de la transmisión de la titularidad de los elementos patrimoniales, aun cuando exista un pacto de reserva de dominio, tributarán como ganancias o pérdidas patrimoniales, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos del capital”*.

<sup>192</sup> Tal y como establece el artículo 27.1 LIRPF *“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*

No obstante, no todas las rentas personales se someten a tributación, puesto que algunas de ellas gozan de exención<sup>195</sup>.

Los sujetos pasivos de esta figura impositiva son las personas físicas. No obstante, y de manera optativa, el IRPF puede recaer sobre un conjunto de personas que la doctrina y la Ley denomina unidad familiar. Se produce así lo que la misma Ley califica como tributación familiar o conjunta<sup>196</sup>. Además, se necesita que el contribuyente sea residente en España<sup>197</sup> porque, si no lo es, tributará en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

---

*distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas. 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”.*

<sup>193</sup> Según el artículo 33 LIRPF, “son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.

<sup>194</sup> Destaca la imputación de Rentas Inmobiliarias.

<sup>195</sup> MARTÍN QUERALT, J.: Curso de Derecho Financiero y Tributario...ob.cit., p.683: “Están exentas, entre otras, las siguientes: Las prestaciones públicas extraordinarias por actos de terrorismo, y las pensiones derivadas de ello; las indemnizaciones por despido o cese del trabajador hasta los límites legales; las prestaciones o pensiones reconocidas como consecuencia de la incapacidad permanente absoluta o gran invalidez; las pensiones de orfandad; las becas públicas y las concedidas por entidades no lucrativas; las anualidades por alimentos recibidas de los padres; los premios literarios, artísticos o científicos relevantes; ciertas prestaciones por desempleo si se perciben de una sola vez; los premios de los sorteos públicos (Lotería, ONCE y Cruz Roja); los dividendos y participaciones en beneficios (sólo hasta 1.500 euros); y las ganancias patrimoniales obtenidas por la venta de acciones o participaciones de empresas de nueva o reciente creación (cuando el valor de adquisición hubiera sido inferior a 25.000 euros anuales, o de 75.000 euros en tres años).”

<sup>196</sup> MARTÍN QUERALT, J.: Curso de Derecho Financiero y Tributario...ob.cit., p.683: “Esta opción, que debe ser asumida expresamente por todos los miembros de la unidad familiar, tiene unas reglas muy simples, porque, en general, se le aplican las normas comunes. Estas reglas se pueden sintetizar del modo siguiente:

a) La unidad familiar está constituida por los cónyuges no separados, los hijos menores. Siempre que convivan con aquéllos, y los mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada. O bien por el padre o la madre y los hijos que reúnan los requisitos a que hemos hecho mención.

b) Los importes y los límites de reducción de la base imponible son iguales a los de la tributación individual.

c) Ciertas deducciones de la base imponible (en especial, por las cantidades aportadas o imputadas en planes de pensiones) se aplican individualmente a cada miembro de la unidad familiar.

d) Se deducen las pérdidas patrimoniales y las bases imponibles negativas de los años en que se hubiera tributado individualmente, con independencia del miembro de la unidad familiar a quien correspondan”.

<sup>197</sup> Según AGENCIA TRIBUTARIA. ¿Cuándo una persona física se considera residente en España?, y ¿cuándo no residente?, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:

La base imponible, por su parte, está formada por:

- 1) Los rendimientos sometidos a gravamen es el procedente del trabajo.
- 2) Los rendimientos procedentes del capital inmobiliario.
- 3) Los rendimientos del capital inmobiliario.
- 4) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.

La base imponible, por regla general, se determinará utilizando el régimen de estimación directa, que conoce dos modalidades: la normal y la simplificada<sup>198</sup>, siendo esta última la utilizada para determinar los rendimientos de actividades empresariales y profesionales, cuando el volumen de operaciones no exceda de 450.000€, aunque existen ciertas excepciones.

Como excepción a la regla general, ciertos rendimientos empresariales y profesionales se determinan por métodos de estimación objetiva<sup>199</sup>.

## **B. NOTA 1/12 DE LA AGENCIA TRIBUTARIA**

El 23 de marzo la Agencia Tributaria (en adelante, AEAT) emitió la Nota 1/12, en la que se ocupa del tratamiento fiscal de los socios que a su vez son administradores

---

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio\\_es\\_ES/La\\_Agencia\\_Tributaria/Campanas/No\\_residentes/Impuesto\\_sobre\\_la\\_Renta\\_de\\_No\\_Residentes/Cuestiones\\_sobre\\_residencia/Persona\\_fisica\\_residente\\_en\\_Espana.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Campanas/No_residentes/Impuesto_sobre_la_Renta_de_No_Residentes/Cuestiones_sobre_residencia/Persona_fisica_residente_en_Espana.shtml) (Consultado el 16 de junio de 2015), una persona física es residente en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

*a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este periodo de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios de los calificados como paraíso fiscal, la Administración Tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.*

*b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos de forma directa o indirecta.*

*c) Que residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de esta persona física. Este tercer supuesto admite prueba en contrario.*

*No perderán la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el periodo impositivo en el que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes.*

*Por el contrario, una persona física tendrá la consideración de no residente en España cuando no se cumplan ninguno de los requisitos anteriores”.*

<sup>198</sup> La peculiaridad, respecto de la modalidad ordinaria, consiste en la utilización de una tabla de amortización simplificada y de un porcentaje fijo sobre el rendimiento neto para atender las provisiones y los gastos de difícil justificación.

<sup>199</sup> Ver nota núm 92.

de entidades mercantiles. A continuación se incluyen unos comentarios y reflexiones sobre los criterios que se manifiestan en dicha nota.

### a. Precisiones previas

Es preciso hacer referencia a la clara desconexión entre la normativa fiscal y la normativa laboral, ya que, aunque el Derecho Tributario tiene capacidad para delimitar la naturaleza de las retribuciones laborales, no siempre lo hace, lo que obliga a utilizar la jurisprudencia y doctrina administrativa que abordan dicha cuestión<sup>200</sup>.

La situación no es sencilla, ya que el artículo 17.1<sup>201</sup> de la LIRPF, califica como rendimientos del trabajo retribuciones que claramente no proceden de una relación laboral, a lo que se añade la existencia de supuestos de relación laboral que dan lugar a rendimientos de actividades económicas. Por el contrario, existen relaciones laborales que no generan rendimientos del trabajo sino de actividades económicas<sup>202</sup>. Todo esto hace que, en el caso concreto de las retribuciones percibidas por los administradores de la sociedad, la Administración Tributaria en ciertos casos las califique como rendimientos del trabajo<sup>203</sup> y en otros como rendimientos de actividades económicas<sup>204</sup>.

---

<sup>200</sup> RUIZ HIDALGO, C.: La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores -socios-trabajadores de una sociedad. *Quincena Fiscal Aranzadi*. 2012, núm. 20, pp. 45-62.

<sup>201</sup> Ver nota núm. 190.

<sup>202</sup> Así, el artículo 17.3 de la LIRPF establece que cuando los rendimientos: “...derivados de la relación laboral especial de los artistas en espectáculos públicos y de la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas supongan 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, se calificarán como rendimientos de actividades económicas”.

<sup>203</sup> Vid. las siguientes consultas de la Dirección de Tributos: 0800-02, en la que se califica como rendimientos del trabajo la remuneración percibida en calidad de letrados por los tres socios y administradores solidarios de una sociedad dedicada a la prestación de servicios jurídicos; 0542-04, en la que se resuelve un supuesto en el que los socios-trabajadores de la sociedad percibían de ésta “retribuciones de trabajo”, y entre ellas un complemento dinerario para satisfacer las cotizaciones al régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social, resolviendo que tales complementos son rendimientos del trabajo aunque no se satisfagan directamente a la Seguridad Social; V2447-08, en la que se señala que el socio que percibe un sueldo de la sociedad por las funciones que realiza como gerente, percibe rendimientos del trabajo; tanto si los percibe en calidad de administradores, como si los percibe en calidad de gerente bajo las directrices de los órganos de administración; V0918-09, en la que las retribuciones satisfechas por una entidad dedicada a la prestación de servicios de consultoría y formación son calificados como rendimiento de trabajo, permitiendo aplicar la exención prevista en el artículo 7. P) de la LIRPF.

<sup>204</sup> Vid. la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (CV1492-08), en la que se resuelve que la remuneración de los socios que trabajan en una entidad de la que son propietarios, dedicada al

Esta situación de confusión llegó a su cúspide en junio de 2011, cuando la Delegación de la AEAT de Málaga notifica propuestas de liquidación provisional a los socios trabajadores de diversas sociedades, realizando una recalificación en sus declaraciones de IRPF de las retribuciones percibidas por los administradores y declaradas como rendimientos del trabajo, por considerarlas rendimientos de actividades económicas, según lo establecido en la consulta de la DGT CV1492-08<sup>205</sup>.

Todo ello provocó que la Asociación Española de Asesores Fiscales (en adelante, AEDAF) convocara una reunión de urgencia, lo que llevó a que la AEAT paralizara las liquidaciones de Málaga y se comprometiera a elaborar una nota que diera publicidad a los criterios de calificación de las retribuciones de los socios de sociedades mercantiles, lo que dio lugar a la Nota 1/12. El problema es que realizando esta actividad la AEAT asume una labor que corresponde al legislador; lo que hizo que recibiera múltiples críticas doctrinales<sup>206</sup>, ya que se genera una situación de inseguridad jurídica entre los contribuyentes y los agentes de inspección tributaria<sup>207</sup>.

La AEAT comienza su nota haciendo una serie de precisiones debido a la complejidad y amplitud de la cuestión tratada:

En primer lugar, limita el ámbito de aplicación de la Nota al IRPF.

En segundo lugar, la amplitud de la cuestión controvertida, tanto en los servicios que pueden prestar los socios en las sociedades como en la tipología de las formas sociales, se centrará en los casos generales o más habituales, por lo que el informe se centrará en las SA y SRL y en servicios de gerencia y profesionales, sin perjuicio de hacer referencia marginalmente a otros supuestos.

En tercer lugar, se afirma que no existe una identidad entre el concepto de rendimientos del trabajo en el IRPF y el concepto de relación laboral propio del Derecho laboral<sup>208</sup>.

---

asesoramiento legal y tributario, en régimen de arrendamiento de servicios, tiene la consideración de rendimientos de actividades económicas. La consulta se basa en argumentos de índole laboral, fundamentalmente en la inexistencia de las notas de dependencia y ajenidad.

<sup>205</sup> Ver nota núm. 204.

<sup>206</sup> GARCÍA BERRO, F.: *Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora*. 1ª edición, Pamplona, 2013, pp. 55-58.

<sup>207</sup> ALARCÓN GARCÍA, E.: Retribución de socios de entidades mercantiles: precisiones a una nota ¿aclaratoria?. *Quincena Fiscal Aranzadi*, 2012, núm. 14, pp. 65-76.

<sup>208</sup> ALARCÓN GARCÍA, E.: Retribución de socios de entidades mercantiles...ob. cit. pp. 65-76

Por último, la AEAT advierte que corresponderá a los órganos de inspección y gestión la valoración de las circunstancias que determinan la calificación de los rendimientos. Esta situación, como se ha señalado, no sólo provoca inseguridad jurídica, si no que deja paso a una situación totalmente arbitraria.

### **b. Cuestiones controvertidas.**

La AEAT en su Nota, distingue tres tipos de situaciones:

a) Socios que son a su vez miembros del órgano de administración de la SA o de la SRL.

b) Socios que prestan servicios a una SA o SRL, distintos de los propios de los miembros del órgano de administración de la sociedad.

c) Otros supuestos. (Socios trabajadores de cooperativas y socios profesionales de sociedades civiles profesionales).

Llama la atención que la AEAT considere que la mayor parte de los casos pueden encuadrarse en una de estas tres categorías. Sin duda, estos casos existen, pero también existen casos que podrían encuadrarse tanto en el tipo a) como en el b) o en los dos a la vez. Y no es infrecuente<sup>209</sup>.

#### **b.1.Socios que son a su vez miembros del órgano de administración de la SA o de la SRL.**

La condición de socio no afecta a la calificación de los rendimientos que éste obtenga por las funciones desempeñadas como miembro del órgano de administración de la Sociedad. A efectos del IRPF, las retribuciones percibidas por los

---

<sup>209</sup> ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES.: *Comentarios a la Nota 1/12 de 22 de marzo de 2012, publicada por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:  
[http://www.atsa.es/FitxersWeb/37197/AEDAF\\_comentarios\\_a\\_la\\_notia\\_retribucion\\_de\\_socios.pdf](http://www.atsa.es/FitxersWeb/37197/AEDAF_comentarios_a_la_notia_retribucion_de_socios.pdf)  
(Consultado el 20 de junio de 2015).

miembros del órgano de administración tienen la consideración de rendimientos del trabajo previstos en artículo 17.2.e)<sup>210</sup> de la LIRPF.

Por otro lado, se ha de tener en cuenta que el TS, en una reiterada jurisprudencia<sup>211</sup>, ha considerado respecto de los administradores de una sociedad con la que han suscrito un contrato laboral de alta dirección, que debe entenderse que su vínculo con la sociedad es exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, al entenderse dichas funciones subsumidas en las propias del cargo de administrador<sup>212</sup>.

Por tanto, la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, deben entenderse comprendidas, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, en los rendimientos del trabajo previstos en el artículo 17.2.e) de la LIRPF.

### **b.2.Socios que prestan servicios a una SA o SRL, distintos de los propios de los miembros del órgano de administración de la sociedad**

En primer lugar, la AEAT destaca que la posibilidad de concurrencia de la doble condición de administrador y socio de la entidad no afecta a la calificación de los rendimientos derivados de la prestación de servicios a la entidad al margen de su condición de administrador. De esta afirmación se deduce que puede haber rendimientos derivados de la condición de administrador y rendimientos derivados de los servicios prestados a la entidad, distintos de los anteriores, y que su calificación ha de realizarse de manera diferenciada<sup>213</sup>.

---

<sup>210</sup> Dicho precepto establece que, “tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”.

<sup>211</sup> Vid. STS de 21 de abril de 2005 (RJ 2005/4132) y STS de 13 de noviembre de 2008 ((RJ 2009/59)

<sup>212</sup> Vid. STS de 13 de noviembre de 2008 (RJ 2009/59): “Porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes”.

<sup>213</sup> VÁZQUEZ LÓPEZ, J. C.: *Retribución de los administradores. Su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades y retención a aplicar por el concepto de IRPF*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace: <http://www.notariosyregistradores.com/ACTUALIDAD%20FISCAL/CASOS-CONCRETOS/2013-administrador-gerente.htm> (Consultado el 19 de junio de 2015)

Para la calificación a efectos fiscales de las retribuciones percibidas por el socio por los servicios prestados a la sociedad hay que acudir a la definición de lo que a efectos del IRPF se entiende como rendimientos de actividades económicas<sup>214</sup>.

Por tanto, la calificación como rendimiento de actividad económica exige el cumplimiento de dos requisitos esenciales:

- 1) Que el socio trabajador realice la ordenación por cuenta propia de medios de producción.
- 2) Que existan medios de producción en sede del socio.

En relación con el requisito de la ordenación por cuenta propia, la Nota establece que se estudiará caso por caso si existe o no dependencia, habiendo en todo caso ordenación por cuenta propia para aquellos socios que posean más del 50% del capital de una sociedad.

Ante estas afirmaciones, se puede concluir que si falta la ordenación de medios materiales, no puede existir actividad económica en sede del socio, por lo que sólo cabe una única conclusión: las rentas que percibe por su trabajo deben calificarse fiscalmente como rendimientos del trabajo<sup>215</sup>

Por su parte, en cuanto a la existencia de medios de producción en sede de socio, se afirma que en el caso de las profesiones liberales (arquitectos, abogados, médicos...) el principal medio de producción reside en el propio socio, esto es, en la propia capacitación profesional de la persona física que presta los servicios, de manera que

---

<sup>214</sup> A estos efectos, el artículo 27.1 de la LIRPF, dispone que “*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. En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas*”.

<sup>215</sup> REAL PANISELLO, A.: *Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles (Nota nº 1/12 Departamento de Gestión Tributaria)*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:[http://rrasesoresblog.blogspot.com.es/2012/10/consideraciones-sobre-el-tratamiento\\_20.html](http://rrasesoresblog.blogspot.com.es/2012/10/consideraciones-sobre-el-tratamiento_20.html) (Consultado el 20 de junio de 2015).

los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios proporcionados por la entidad son de escasa relevancia frente al factor humano<sup>216</sup>.

En consecuencia, es esencial analizar en cada caso concreto la presencia o ausencia de las notas de dependencia y ajenidad, así como la existencia o no de medios producción en sede del socio, ya que, si existen tales medios de producción en sede del socio, sólo en ausencia de tales notas cabrá entender que los socios de la entidad ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27<sup>217</sup> de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica. Por el contrario, la calificación de los mismos será de rendimiento del trabajo cuando existan las citadas notas de dependencia y ajenidad o cuando se carezca de los citados medios de producción<sup>218</sup>.

### **b.3.Otros supuestos.**

La normativa del IRPF contiene reglas especiales para los servicios prestados por socios trabajadores de cooperativa y socios profesionales de sociedades civiles profesionales.

---

<sup>216</sup> GABINETE GESTOR. *Nota informativa sobre la retribución de los socios y administradores*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace: <http://www.gabinetegestor.es/retribucion-socios-administradores/#.VYW2-Te8FYA> (Consultado el 20 de junio de 2015).

<sup>217</sup> Ver nota núm. 192.

<sup>218</sup> La existencia de tales notas y medios de producción es una cuestión de hecho, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria y pudiendo ser acreditada por el contribuyente a través de medios de prueba admitidos en Derecho, según el artículo 106 de la LGT, que establece que, “1. *En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.*

2. *Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda.*

3. *La ley propia de cada tributo podrá exigir requisitos formales de deducibilidad para determinadas operaciones que tengan relevancia para la cuantificación de la obligación tributaria.*

4. *Los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria.*

5. *En aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales”.*

En relación con los socios trabajadores de cooperativa, a efectos del IRPF los rendimientos derivados de los trabajos realizados por los socios trabajadores de la cooperativa de trabajo asociado en su condición de socios trabajadores y no de forma independiente o al margen de dicha condición, tienen la naturaleza de rendimientos del trabajo<sup>219</sup>.

Por su parte, en relación a los socios profesionales de sociedades civiles profesionales, debe indicarse que las entidades en régimen de atribución de rentas no constituyen contribuyentes del IRPF sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 8.3<sup>220</sup> de la LIRPF. Esto implica que los rendimientos que un socio pueda percibir por su trabajo en la sociedad no se integran en el IRPF, sino que su integración se realiza por la vía del régimen de atribución de rentas, constituyendo para el socio una parte del rendimiento de la actividad económica obtenido por la sociedad, ya que se trata de una mayor participación de ese socio en el rendimiento de la entidad. Por tanto, las cantidades percibidas por el socio por su trabajo en la sociedad no constituirán para la entidad gasto deducible para la determinación del rendimiento neto.

Se podría concluir, que en estos supuestos especiales, lo más correcto sería que los socios dieran de alta en la actividad económica correspondiente y emitiendo factura, aplicando el IVA y la retención correspondiente<sup>221</sup>.

---

<sup>219</sup> La consideración como rendimientos del trabajo de las retribuciones satisfechas a los socios cooperativistas por los servicios prestados a la cooperativa deriva de lo establecido en el artículo 28.1 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas, que establece que *“las Sociedades Cooperativas vendrán obligadas a practicar a sus socios y a terceros las retenciones que proceden de acuerdo con el ordenamiento vigente. En particular, en el supuesto de socios de Cooperativas de Trabajo Asociado o de socios de trabajo de cualquier otra cooperativa, se distinguirán los rendimientos que procedan del trabajo personal de los correspondientes al capital mobiliario, considerándose rendimientos del trabajo el importe de los anticipos laborales, en cuantía no superior a las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente”*.

<sup>220</sup> Dicho precepto establece que, *“no tendrán la consideración de contribuyente las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con lo establecido en la sección 2.ª del Título X de esta Ley”*.

<sup>221</sup> ANTELO-MENCHETA CONSULTORES Y AUDITORES. *¿cómo considera Hacienda las retribuciones que los socios reciben como rentas del trabajo en sociedades mercantiles?*, al cual puede accederse en el siguiente enlace: <http://www.anteloconsultores.com/fiscalidad-de-los-socios-en-las-empresas/> (Consultado el 21 de junio de 2015).

## **C. EL NUEVO RÉGIMEN FISCAL DE LOS SOCIOS DE SOCIEDADES PROFESIONALES. EL NUEVO ART. 27 LIRPF**

Con la nueva redacción<sup>222</sup> del art. 27 LIRPF<sup>223</sup>, se trata de dar solución al problema de la retribución de los socios de sociedades profesionales, diferenciando entre rendimiento del trabajo y actividad económica, a efectos de la posible deducción por parte de la sociedad.

En dicho precepto, se establece que nos encontramos ante un rendimiento procedente de una actividad profesional cuando concurren los siguientes requisitos:

- 1) Que se trate de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad cuyo capital participe y que deriven de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda<sup>224</sup> de las Tarifas del Impuesto

---

<sup>222</sup> Artículo 27 redactado por el apartado dieciséis del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el R.D. Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias. Vigencia: 1 enero 2015.

<sup>223</sup> Dicho precepto establece que, “*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.*”

*En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.*

*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”.*

<sup>224</sup> A saber, y a modo de resumen:

Agrupación 01. Doctores y Licenciados en Ciencias Biológicas, Ingenieros Agrónomos y de Montes.

Agrupación 02.- Ingenieros Técnicos Agrícolas y Forestales, Técnicos en Biología, Agronomía y Silvicultura y otros Técnicos Similares.

Agrupación 09. Otros Profesionales Relacionados con la Agricultura, Ganadería, Caza, Silvicultura y Pesca, N.C.O.P.

Agrupación 11. Doctores y Licenciados en Ciencias Físicas, en Ciencias Geofísicas y en Ciencias Geológicas. Ingenieros de Minas.

Agrupación 12. Doctores y Licenciados en Ciencias Químicas.

Agrupación 13. Ingenieros Técnicos de Minas, Facultativos y Peritos.

Agrupación 19. Otros Profesionales Relacionados con las Actividades Propias de la Energía, Agua, Minería e Industria Química, N.C.O.P.

Agrupación 21. Ingenieros Aeronáuticos y Navales, Ingenieros de Telecomunicación e Ingenieros de Armamento y Construcción y Similares.

sobre Actividades Económicas<sup>225</sup> (en adelante, IAE), esto es, de actividades profesionales.

- 2) Que el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (en adelante, RETA), o en una Mutualidad de previsión social que actúe como alternativa<sup>226</sup> al citado régimen especial.

Remitirse a conceptos y definiciones propias de otras ramas del Derecho, como se ha hecho, y no establecerse un concepto fiscal propio tiene sus inconvenientes, ya que se podría llegar a tratar de forma diferente situaciones que, en principio, merecen

---

Agrupación 22. Ingenieros Técnicos y Ayudantes de la aeronáutica y Ayudantes de Ingenieros de Armamento y Construcción y Similares.

Agrupación 29. Otros Profesionales Relacionados con las Industrias de la Aeronáutica, de la Telecomunicación y de la Mecánica de Precisión, N.C.O.P.

Agrupación 31. Ingenieros Industriales y Textiles.

Agrupación 32. Ingenieros Técnicos Industriales y Textiles y Técnicos en Artes Gráficas.

Agrupación 39. Otros Profesionales Relacionados con Otras Industrias Manufactureras, N.C.O.P.

Agrupación 41. Arquitectos e Ingenieros Superiores de Caminos, Canales y Puertos.

Agrupación 42. Arquitectos Técnicos e Ingenieros Técnicos en la Construcción.

Agrupación 43. Delineantes y Decoradores.

Agrupación 44. Técnicos Superiores en Desarrollo de Proyectos Urbanísticos y Operaciones Topográficas.

Agrupación 45. Ingenieros en Geodesia y Cartografía.

Agrupación 49. Otros Profesionales Relacionados con la Construcción, N.C.O.P.

Agrupación 51. Agentes Comerciales.

Agrupación 52. Técnicos en Hostelería.

Agrupación 59. Otros Profesionales Relacionados con el Comercio y la Hostelería, N.C.O.P.

Agrupación 61. Gestores o Intermediarios en las Operaciones de Transporte, y Conductores de Vehículos Terrestres.

Agrupación 69. Otros Profesionales Relacionados con el Transporte y las Comunicaciones N.C.O.P.

Agrupación 71. Profesionales Relacionados con los Seguros.

Agrupación 72. Gestores de Asuntos Públicos y Privados.

Agrupación 73. Profesionales del Derecho.

Agrupación 74. Profesionales de la Economía y de las Finanzas. Especialistas en Inversiones y Mercados y otros Técnicos Similares.

Agrupación 75. Profesionales de la Publicidad.

Agrupación 76. Profesionales de la Informática y de las Ciencias Exactas.

Agrupación 77. Profesionales de Actividades Diversas.

Agrupación 79. Otros Profesionales Relacionados con las Actividades Financieras, Jurídicas, de Seguros y de Alquileres, n.c.o.p.

Agrupación 81. Profesionales que Prestan Servicios de Limpieza.

Agrupación 82. Profesionales de la Enseñanza.

Agrupación 83. Profesionales de la Sanidad.

Agrupación 84. Profesionales Relacionados con Actividades Parasitarias.

Agrupación 85.- Profesionales Relacionados con el Espectáculo.

Agrupación 86. Profesiones Liberales, Artísticas y Literarias.

Agrupación 87. Profesionales Relacionados con Loterías, Apuestas y Demás Juegos de Suerte, Envite y Azar.

Agrupación 88. Profesionales Diversos.

Agrupación 89. Otros Profesionales Relacionados con los Servicios a que se Refiere esta División.

<sup>225</sup> Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas.

<sup>226</sup> Así se establece en la Disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

una igual consideración jurídica<sup>227</sup>. No se debe olvidar, también, que la finalidad que el Derecho de la Seguridad Social y el Derecho de Trabajo persigue no tiene nada que ver con la que rige el Derecho Tributario. En definitiva, esta medida produce inseguridad jurídica.

Dicho lo anterior, se pasarán a estudiar los requisitos para calificar los rendimientos como procedentes de una actividad económica.

En primer lugar, hay que destacar que la norma no exige que el contribuyente esté dado de alta en la Sección Segunda del IAE sino, que únicamente será necesario que realice “objetivamente” alguna de las actividades incluidas en el listado, circunstancia que permite distinguir entre el ejercicio individual de la actividad, para el que sí tendrá que estar dado de alta, y el ejercicio común de la misma, para el que no será necesario<sup>228</sup>.

Por otro lado, será requisito indispensable que el contribuyente esté incluido en el RETA o en una Mutualidad alternativa; inclusión que hay que analizarla en términos de legalidad, esto es si procede o no en cada caso su encuadramiento.

En otro orden de cosas, la norma no exige ningún grado de participación en la sociedad de la que se perciben los rendimientos<sup>229</sup>. Tampoco se concreta si se trata de una participación directa o indirecta en el capital de la entidad de la que se perciben los citados rendimientos.

---

<sup>227</sup>Tal y como establece DURÁN-SINDREU BUXADE, A.: La nueva fiscalidad de los socios profesionales... ob. cit., pp. 46-47: “En nuestro caso, por ejemplo, que el encuadramiento en el RETA está en la mayoría de los casos construido en base a presunciones que admiten prueba en contrario y que requieren el análisis individualizado del caso en concreto. Se trata, además, de una materia sujeta a modificaciones normativas y a apreciaciones jurisprudenciales

Así mismo, se producen situaciones de desigualdad no deseadas, como la citada en relación al distinto régimen de encuadramiento de los socios profesionales de una sociedad a la que resulte o no la aplicación de la Ley 2/2007. Se trata, en ambos casos, de sociedades que prestan servicios profesionales. Y se trata, en ambos casos, de socios que perciben de la sociedad rendimientos por el ejercicio de su actividad profesional. ¿Qué razón hay para que fiscalmente se trate de forma desigual uno u otro caso? Ninguna.

También es absurdo que el mero hecho de ejercer una profesión para cuyo ejercicio la colegiación es obligatoria, tenga un régimen tributario distinto al que corresponde si su ejercicio no requiere colegiación o titulación. En efecto, mientras que en el primer caso, el socio profesional está obligatoriamente incluido en el RETA, no ocurre lo mismo en el segundo cuya inclusión en el mismo depende de si ostenta el control efectivo”.

<sup>228</sup> DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales...ob.cit., p. 157.

<sup>229</sup> Así, DURÁN-SINDREU BUXADE, A.: La nueva fiscalidad de los socios profesionales... ob. cit., p. 50, establece que “esta cuestión es importante porque viene de hecho a confirmar que lo relevante no es el control efectivo sino la realización de actividades profesionales por las que, con independencia del mismo, se haya de estar incluido en uno de los regímenes especiales citados”.

Además, la norma se refiere exclusivamente a rendimientos obtenidos por el contribuyente, procedentes de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas IAE<sup>230</sup>. En este sentido, los rendimientos que el socio puede percibir de la sociedad y su correspondiente calificación, y tipo de retención<sup>231</sup> son los siguientes:

---

<sup>230</sup> Tal y como establece la DGT en su CV 0276-15, de 26 de enero, “*hay que excluir cualquier otro tipo de rendimiento distinto, entre otros, los procedentes del trabajo personal y/o del capital, aunque uno y otro se satisfaga al socio por parte de la sociedad en la que éste participa*”.

<sup>231</sup>El art. 101.2 de la LIRPF, establece que “*el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del trabajo 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, será del 35 por ciento.*”

*No obstante, en los términos que reglamentariamente se establezcan, cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19 por ciento.*

*Los porcentajes de retención e ingreso a cuenta previstos en este apartado se reducirán a la mitad cuando se trate de rendimientos obtenidos en Ceuta o Melilla que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley”.*

Por su parte, la Disposición Adicional Trigésima Primera de la Ley 26/2014, establece en su núm que, “*en el periodo impositivo 2015, el porcentaje de retención del 35% previsto en el apartado 2 del artículo 101 de esta Ley, será del 37%*”.

Asimismo, el art. 101.5 de la LIRPF establece que, “*los porcentajes de las retenciones e ingresos a cuenta sobre los rendimientos derivados de actividades económicas serán:*

*a)El 18 por ciento, en el caso de los rendimientos de actividades profesionales establecidos en vía reglamentaria. No obstante, se aplicará el porcentaje del 9 por ciento sobre los rendimientos de actividades profesionales que se establezcan reglamentariamente. Asimismo, el porcentaje será el 15 por ciento cuando el volumen de rendimientos íntegros de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 por ciento de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio. Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada. Estos porcentajes se reducirán a la mitad cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley.”.*

Por su parte, la Disposición Adicional Trigésima Primera de la Ley 26/2014, establece que “*en el periodo impositivo 2015, los porcentajes de retención e ingreso a cuenta del 18% previstos en la letra a) del apartado 5 del artículo 101 de esta Ley serán del 19%*”.

Asimismo, el art. 101.4 de la LIRPF establece que, “*el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos del capital mobiliario será del 19 por ciento. Este porcentaje se reducirá a la mitad cuando se trate de rendimientos que tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de esta Ley procedentes de las sociedades a que se refiere la letra h) del número 3.º del citado artículo*”.

Por último, el art. 101.8 LIRPF establece que “*el porcentaje de retención e ingreso a cuenta sobre los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, cualquiera que sea su calificación, será del 19 por ciento*”.

No obstante, la Disposición Adicional Trigésima Primera de la Ley 26/2014 en su nº2, establece que “*en el periodo impositivo 2015, los porcentajes de pagos a cuenta del 19% previstos en el artículo 101 serán del 20%*”.

<b>Tipo de renta</b>	<b>Calificación de la renta</b>	<b>Tipo de retenciones</b>
Retribución como Administrador	Rendimiento del trabajo	37% (2015)/35%(2016); 20% (2015)/19%(2016)
Retribución por servicios profesionales	Rendimiento de actividades económicas	19% (2015)/18% (2016);15% (2015)/9% (2016)
Retribución por servicios no profesionales	Rendimiento del trabajo	Según escala
Retribución por la condición de socio o partícipe	Rendimiento del capital mobiliario	20% (2015)/19%(2016)
Retribución por la cesión de bienes o derechos sobre bienes inmuebles	Rendimiento del capital inmobiliario	20% (2015)/19%(2016)
Retribución por la cesión de capitales propios	Rendimiento del capital mobiliario	20% (2015)/19%(2016)

Fuente: Elaboración propia.

En último lugar, hay que señalar que la modificación normativa comentada no tiene carácter retroactivo. Es en tal sentido, es una norma ex novo que pretende garantizar la seguridad jurídica en la calificación de este tipo concreto de rentas, calificación que surte pues sus efectos a partir de la entrada en vigor de la nueva norma sin perjuicio de los criterios administrativos que la Nota 1/12 de la AEAT, comentada anteriormente, estableció al respecto<sup>232</sup>.

#### **D. OTRAS CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS VINCULADAS AL CARGO DE ADMINISTRADOR EN EL ÁMBITO DEL IRPF**

Existen otras cuestiones vinculadas al cargo de administrador con consecuencias tributarias en el ámbito del IRPF. Destacan, entre otras, los complementos de jubilación, las asignaciones por dietas y gastos de viaje y el tipo de retención a aplicar. Dichas cuestiones se pasarán a estudiar por separado a continuación.

<sup>232</sup> DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales...ob.cit., p. 160.

### a. Complementos por jubilación

En los estatutos de determinadas sociedad se prevé retribuir al Administrador que se jubila mediante un complemento privado en concepto de jubilación. Dicho complemento no había planteado problemas hasta que irrumpió la teoría del vínculo. Sin embargo, de ese momento, a partir del cual el cargo de administrador es gratuito, la DGT cuestiona su deducibilidad<sup>233</sup>.

Este criterio de la DGT, que considera deducible o no el complemento por jubilación según sea o no retribuido el cargo de administrador ha generado problemas, ya que es posible que el cargo de administrador sea gratuito y que se retribuya únicamente la prestación que se le satisface al jubilarse en la sociedad.

En este sentido, la RDGRN resuelve un recurso<sup>234</sup>, interpuesto contra la calificación contra la calificación de un Registrador que considera contradictorio el

---

<sup>233</sup> Así, en la RDGT de 18 de junio de 2012 (CV 1323/2012) se señala que “*teniendo en cuenta que el complemento o mejora de las pensiones que pretende acordar la sociedad no es sino una retribución complementaria reconocida a favor de quienes hubiesen ocupado el cargo de administrador o consejero delegado de la sociedad durante, al menos 10 años, una vez hubieran alcanzado la edad de jubilación o se encontraran en situación de invalidez, tal complemento o mejora reconocido a favor del socio-administrador único de la sociedad, responde, en realidad, a una liberalidad, en los términos establecidos en el artículo 14.1.e) de la LIS, en el supuesto de que los estatutos sociales determinen la gratuidad del cargo de administrador, por lo que, en consecuencia, tal complemento o mejora no será fiscalmente deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.*”

*Por el contrario, si con arreglo a los estatutos sociales el cargo de administrador no fuese gratuito, todas las retribuciones reconocidas a favor del administrador-gerente, como consecuencia de su labor de administrador-gerente, tendrá la consideración de gastos fiscalmente deducibles incluido, por tanto, el complemento o mejora que no es sino una retribución adicional al cargo de administrador gerente por lo que tendrá la consideración de fiscalmente deducible siempre y cuando no supere la retribución máxima del cargo de administrador estatutariamente pactado”.*

<sup>234</sup> Así, en la RDGRN del 5 de abril de 2013 se establece que “*No existen dudas acerca de la licitud de un pacto estatutario en cuya virtud la sociedad asumiese la obligación de pagar cierta remuneración periódica a los antiguos administradores y que esas cantidades o rentas se devenguen en su favor y con posterioridad a su salida de la sociedad. Así, en las sociedades familiares es relativamente usual que el antiguo administrador continúe vinculado a la sociedad, con función meramente honorífica pero susceptible de ser remunerada estatutariamente, en cuyo caso deberá ser establecido el correspondiente sistema de retribución de los titulares de dicho cargo en estatutos (cfr. artículo 124. 2 d) del Reglamento del Registro Mercantil en la redacción dada por el Real Decreto 171/2007, de 9 de febrero, por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares). De hecho, nada obsta a que exista un pacto estatutario que contemple la conversión de ciertos administradores en cargos honoríficos una vez se jubilen o salgan de la sociedad, incluso aunque estén remunerados de manera vitalicia, si esta conversión en cargos honoríficos y la función que han de desempeñar aquéllos en la sociedad se regula suficientemente en estatutos. Por lo demás, es sabido que ciertos deberes de los consejeros permanecen incluso después de salir de la sociedad (cfr. en relación con el de secreto, el artículo 232 de la Ley de Sociedades de Capital) y que pueden establecerse en estatutos obligaciones a cargo de los administradores para cuando dejen de serlo siempre que respondan a causa justificada y por un tiempo razonable (como sería una obligación de no competencia), lo que fundamenta correlativamente la existencia de una remuneración compensatoria por el cumplimiento puntual de tales deberes”*

carácter gratuito del cargo de administrador con la pensión correspondiente, estableciendo que mercantilmente no hay duda de la compatibilidad entre la gratuidad del cargo de administrador y el reconocimiento en su favor de un complemento de jubilación o de una renta vitalicia<sup>235</sup>. Y siendo así, la fiscalidad no debe plantear tampoco ninguna duda: el complemento de jubilación es gasto deducible e ingreso en su receptor.

### **b. Dietas y asignaciones para gastos de viaje exceptuadas de gravamen**

El art. 17.1.d)<sup>236</sup> de la LIRPF establece que se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones que deriven del trabajo personal o de la relación laboral y no tengan carácter de rendimientos de actividades económicas, en

---

La redacción de los estatutos, prosigue “no es precisamente afortunada porque de un lado se dice que el cargo no es retribuido y luego parece estipularse lo contrario. Sin embargo su propósito es fácil de entender: lo que se quiere expresar con la redacción dada al artículo es que el administrador no percibirá retribución alguna por el ejercicio del cargo mientras dura su ejercicio pero que sí tendrá derecho a una retribución compensatoria cuando se dejare el cargo por causa de jubilación”. Pero “por poco feliz que sea la redacción de la cláusula estatutaria que se examina, el sentido de la misma es manifiestamente claro: que a los administradores que se jubilan se les reconozca una renta vitalicia contratada por la sociedad en su favor por una cuantía «compensatoria» de la diferencia entre lo que se percibe de pensión por jubilación y los ingresos anteriores y que complemente la pensión de jubilación”. Y concluye estableciendo que “esta forma de remuneración de los administradores es habitual en el tráfico mercantil como lo demuestra el que el propio legislador contemple las contribuciones a planes de pensiones y el pago de «indemnizaciones» por el cese como conceptos típicos de la retribución de los administradores de cotizadas y de las que se debe dar cuenta en el informe anual sobre remuneraciones de consejeros (vid. artículo 10.1 7º y 10.1.8º Orden ECC/461/2013, de 20 de marzo). De hecho, la previsión de esa «indemnización» en estatutos confiere suficiente cobertura estatutaria a ese sistema de remuneración y, respetado el principio de reserva estatutaria, los interesados quedan a resguardo de eventuales impugnaciones por nulidad de la cláusula de «blindaje societario» en aplicación de la llamada «doctrina del vínculo» como sucede cuando se pacta fuera de estatutos, en contrato laboral (típicamente el de alta dirección) o en otro contrato, civil o mercantil (como el arrendamiento de servicios), una retribución por el simple ejercicio de funciones directivas y de representación”.

<sup>235</sup> GÁMEZ BLANCO, G. A.; MOREIRA PELÁEZ, J.; VALLÉS, P.: Renta vitalicia. *Impuestos*. 1996, núm 1, pp. 1163-1182.

<sup>236</sup> Dicho precepto establece que “se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Se incluirán, en particular: d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan”.

particular, las dietas y asignaciones para gastos de viaje, exceptuándose los de locomoción y los normales de manutención<sup>237</sup>.

Por su parte, el art. 9.2<sup>238</sup> y 3<sup>239</sup> RIRPF señala que se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos de locomoción del trabajador. Además dicho precepto establece que se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en los distintos establecimientos hosteleros.

A este respecto la DGT considera<sup>240</sup> que el régimen de dietas se aplica exclusivamente a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral o estatutaria en la que concurren las notas de dependencia y alteridad, criterio que coincide, también con el que se mantiene con relación a las cuestiones que la norma vincula a la expresión de trabajador<sup>241</sup>. Sin embargo, la LIRPF no se refiere en ningún momento a tales notas, ya que la definición que ésta hace excluye únicamente a los que proceden de una actividad económica<sup>242</sup>.

No hay duda de que el concepto de dieta es una modalidad retributiva<sup>243</sup>, si bien es cierto que la LIRPF lo vincula a la existencia de una relación laboral. Por otro lado, hay que aclarar que la gratuidad del cargo de administrador sólo impide que éste

---

<sup>237</sup> RODRÍGUEZ SAINZ, A.: El tratamiento de las dietas y asignaciones para gastos de viaje en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *La Ley*. 1982, núm. 1, pp. 779-783.

<sup>238</sup> Dicho precepto establece que “se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, en las siguientes condiciones e importes:

a) Cuando el empleado o trabajador utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente.

b) En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,19 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen”.

<sup>239</sup> Dicho artículo establece que “se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del percceptor y del que constituya su residencia”.

<sup>240</sup> Así la RDGT de 1 de octubre de 2013 (CV 2897/2013) establece que “las denominadas legalmente asignaciones para gastos de locomoción, y para gastos de manutención y estancia, se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero excepcionalmente, y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 17.1.d), el artículo 9 del Reglamento del Impuesto exceptúa de gravamen a estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar éste, bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentario”.

<sup>241</sup> MARÍN BENÍTEZ, G.: Los consejeros ejecutivos en el Derecho tributario... ob. cit., pp. 32 y 33.

<sup>242</sup> DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales...ob.cit., p. 57.

<sup>243</sup> MEDINA CEPERO, J. R.: El tratamiento de las dietas y asignaciones de viaje en el nuevo IRPF. *Crónica Tributaria*. 2000, núm. 95, pp. 97-104.

perciba una retribución en su condición como tal. No excluye, por tanto las percepciones que no son retribución, entre otras, las compensaciones por los gastos que se puedan ocasionar en el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, a las que le son de aplicación los principios generales en materia de representación recogidos en los arts. 1728<sup>244</sup> y 1729<sup>245</sup> Código Civil<sup>246</sup> (en adelante, CC). Así pues hay que distinguir tres situaciones<sup>247</sup>:

1) Compensaciones por el desplazamiento de los administradores en el desempeño de su cargo, en su condición de tales. En estos casos, la empresa compensa el coste del desplazamiento previa acreditación de su importe por parte del administrador. Se trata, realmente, de una mera compensación o de un gasto suplido o por cuenta de la empresa; gasto que es deducible en el IS y no es ingreso para su receptor. No es de aplicación el régimen especial de dietas.

2) Compensaciones por causas distintas a las anteriores, en concreto, por el desarrollo de sus funciones ejecutivas o de alta dirección. En este caso es de aplicación el régimen especial de dietas.

3) Pago de dietas como sistema de retribución del cargo de administrador. En este caso, su importe es también renta para su perceptor y no es de aplicación el régimen especial de dietas.

Como se puede apreciar, el concepto mercantil de dieta difiere del concepto laboral. Aunque es obvio que la LIRPF se refiere a situaciones de hecho que la norma contempla; situaciones que no se pueden vincular a ningún tipo en concreto de relación jurídica, ya que lo contrario sería admitir un tratamiento distinto en función de cuál sea

---

<sup>244</sup> Dicho precepto establece que, “*el mandante debe anticipar al mandatario si éste lo pide, las cantidades necesarias para la ejecución del mandato.*

*Si el mandatario las hubiera anticipado, debe reembolsarlas el mandante, aunque el negocio no haya salido bien, con tal que esté exento de culpa el mandatario.*

*El reembolso comprenderá los intereses de la cantidad anticipada, a contar desde el día en que se hizo la anticipación”.*

<sup>245</sup> Dicho artículo establece que, “*debe también el mandante indemnizar al mandatario de todos los daños y perjuicios que le haya causado el cumplimiento del mandato, sin culpa ni imprudencia del mismo mandatario*”.

<sup>246</sup> Real Decreto de 24 de julio de 1889, texto de la edición del Código Civil mandada publicar en cumplimiento de la Ley de 26 de mayo último

<sup>247</sup> DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales...ob.cit., p. 57.

dicha naturaleza<sup>248</sup>. Y si estamos ante un desplazamiento por motivos de trabajo, es de aplicación el régimen fiscal de dietas con independencia de cuál sea la naturaleza de la relación<sup>249</sup>.

### **3. TRATAMIENTO DE LAS RETRIBUCIONES SATISFECHAS A LOS ADMINISTRADORES SOCIETARIOS EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

#### **A. CONSIDERACIONES PREVIAS**

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) es una de figura impositiva de gran importancia.

El régimen jurídico está compuesto por:

- Ley del Impuesto sobre el IVA<sup>250</sup> (en adelante, LIVA)
- Reglamento del Impuesto sobre el IVA<sup>251</sup> (en adelante, RIVA)

Respecto a sus caracteres, se trata de un impuesto indirecto<sup>252</sup>; real<sup>253</sup>, ya que su hecho imponible se determina sin referencia a sujeto alguno; objetivo<sup>254</sup>, es decir, sin tener en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo e instantáneo<sup>255</sup>.

---

<sup>248</sup> Así, por ejemplo mientras que el Director General que no sea su vez Administrador le sería de aplicación el régimen previsto para las dietas, para aquel Director General que sea a su vez Administrador no le sería de aplicación, situación, sin duda, no querida por el legislador y contraria al principio de igualdad.

<sup>249</sup> Así, por ejemplo, el profesional que se desplaza para visitar a su cliente y cuyo desplazamiento es, normalmente, un gasto correlacionado con los ingresos. Se trata, pues, de gastos de empresa; situación, sin duda, distinta a la de quien trabaja para una sociedad, sea cual sea su relación, en cuyo caso es la empresa quien le resarce del coste de tales desplazamientos

<sup>250</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>251</sup> Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, sobre declaraciones censales, el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, sobre el número de identificación fiscal; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, sobre el deber de expedir y entregar factura (los empresarios y profesionales), y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, sobre aplicación de las Directivas de la Comunidad

<sup>252</sup> Según SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho...* ob. cit., p.292., nos encontraremos ante un método impositivo indirecto cuando la norma tributaria concede al sujeto pasivo de un impuesto facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquélla.

En relación al hecho imponible, hay que destacar que el IVA es un impuesto indirecto que grava el consumo mediante el procedimiento de sujetar todas las operaciones económicas realizadas por los empresarios y profesionales en su territorio de aplicación. Además, este impuesto tiene un presupuesto de hecho múltiple, en modo tal que somete a gravamen un gran número de hechos, actos o negocios. Con todo, se pueden distinguir tres grupos de operaciones sometidas al impuesto; pero se debe tener en cuenta que la LIVA establece supuestos de no sujeción<sup>256</sup>:

1) Operaciones interiores: EL IVA se exige en todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresarios y profesionales a título oneroso, ya

---

<sup>253</sup>Tal y como establece SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho...* ob. cit., p.291., son impuestos reales aquellos que se asientan sobre un elemento objetivo, cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria.

<sup>254</sup>Según MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de derecho financiero...* ob. cit., p. 76., son impuestos objetivos aquellos en los que las circunstancias personales del obligado al pago no son tomadas en consideración en el momento de cuantificar el importe de su deuda.

<sup>255</sup> Siguiendo lo establecido por MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de derecho financiero...* ob. cit., p. 76., son impuestos instantáneos aquellos cuyo presupuesto de hecho se agota, por su propia naturaleza, en un determinado periodo de tiempo.

<sup>256</sup> Así, el art. 7 LIVA, a modo de resumen, establece que “No estarán sujetas al impuesto:

1.º *La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del precedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.*

2.º *Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.*

3.º *Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales.*

4.º *Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.*

5.º *Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial.*

6.º *Los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo.*

7.º *Las operaciones previstas en el artículo 9, número 1.º y en el artículo 12, números 1.º y 2.º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.*

8.º *Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.*

9.º *Las concesiones y autorizaciones administrativas*

10.º *Las prestaciones de servicios a título gratuito a que se refiere el artículo 12, número 3.º de esta Ley que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia.*

11.º *Las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.*

12.º *Las entregas de dinero a título de contraprestación o pago”.*

sea habitualmente o con carácter ocasional, siempre que las operaciones se realicen en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional.

2) Adquisiciones intracomunitarias: El régimen se construye sobre el concepto de adquisición intracomunitaria de bienes, operación que en la Ley se diferencia tanto de las entregas en el interior del territorio del impuesto, como de las importaciones.

3) Importaciones: El hecho imponible está constituido por la importación de bienes, entendiéndose por tal la entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero.

Serán sujetos pasivos en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, según la LIVA<sup>257</sup>:

1) Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las operaciones gravadas.

2) Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen.

3) Las entidades del art. 35.4 LGT<sup>258</sup>.

La base imponible, por su parte, estará constituida por el importe total de la contraprestación de la operación sujeta. La base, así definida, representa el gasto real del adquirente y no un precio o valor teórico.

Por último, en relación con el tipo de gravamen, hay que tener en cuenta que en nuestro país hay tres tipos distintos<sup>259</sup>:

1) Tipo ordinario: Es del 21% y se aplica a todas las operaciones que no tengan señalado un tipo de gravamen específico.

---

<sup>257</sup> Así se establece en el art. 4 LIVA.

<sup>258</sup> Dicho precepto establece que, *“tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición”*.

<sup>259</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de derecho financiero...* ob. cit., 735., establece que la neutralidad que se predica en el IVA exigiría, para ser mantenida a ultranza, que todas las operaciones se sometieran al mismo tipo de gravamen. Es decir, exigiría la existencia de un solo tipo de gravamen.

2) Tipo reducido: Es del 10% y se aplica en entregas de bienes y prestaciones de servicios de utilización generalizada.

3) Tipo superreducido: Es del 4% y se aplica a entregas de bienes y prestaciones de servicios que podemos calificar de esenciales.

## **B. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IVA EN LAS PRESTACIONES REALIZADAS POR LOS ADMINISTRADORES**

Una de las cuestiones que se plantea como consecuencia de la teoría del vínculo es la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios realizadas por los administradores en su condición de tales. El problema que se plantea es si dicha prestación la realiza un empresario o un profesional<sup>260</sup>.

De lo establecido en el art. 7.5<sup>261</sup> LIVA se puede pensar que al tratarse de una relación de naturaleza mercantil, será una operación sujeta y no exenta. Sin embargo, la solución al problema exige remitirse al art. 9<sup>262</sup> de la Sexta Directiva<sup>263</sup>. Según lo establecido en estos preceptos, parece claro que para determinar el alcance de la expresión con carácter independiente será necesario averiguar si existen lazos de subordinación consecuencia de cualquier relación jurídica entre el administrador y la sociedad.

---

<sup>260</sup> DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales...ob.cit., p. 53.

<sup>261</sup> Ver nota núm. 256.

<sup>262</sup> Dicho precepto establece que “*serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.*

*Serán consideradas «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”. Además, también “tendrá la consideración de sujeto pasivo toda persona que efectúe con carácter ocasional la entrega de un medio de transporte nuevo expedido o transportado con destino al adquirente por el vendedor, por el adquirente o por su cuenta, fuera del territorio de un Estado miembro pero en el territorio de la Comunidad”.*

<sup>263</sup> Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

A este respecto se pronunció el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea<sup>264</sup> (en adelante, TJCE), estableciendo que las prestaciones realizadas por quienes no soportan el riesgo económico de la actividad que se desarrolla no están sujetas al impuesto. En este supuesto, al ser la sociedad quien soporta los riesgos económicos de la actividad que aquélla realiza y no el administrador<sup>265</sup>. Además, subraya que quien realiza materialmente los servicios prestados por la sociedad 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<sup>266</sup>.

Existe, por tanto, un vínculo de subordinación entre el administrador y la sociedad, vínculo que le excluye del ámbito de aplicación del impuesto. En consecuencia, la prestación de servicios que el administrador realiza en el desarrollo de sus funciones no está sujeta al IVA.

---

<sup>264</sup> Vid. STJCE de 25 de julio de 1991 (asunto núm. 202/90) y STJCE de 18 de octubre de 2007 (asunto nº 355/06).

<sup>265</sup> Vid. STJCE de 25 de julio de 1991 (asunto núm. 202/90) “no existe vínculo de subordinación con quien soporta el riesgo económico de su actividad en la medida en que el beneficio que se obtiene de ella depende no sólo de sus ingresos sino también de los gastos derivados de la organización de los recursos humanos y materiales de su actividad. Y en este contexto, el criterio decisivo es el de la responsabilidad derivada de las relaciones contractuales en el ejercicio de su actividad, así como su responsabilidad por los perjuicios causados a terceros.

<sup>266</sup> Vid. STJCE de 18 de octubre de 2007 (asunto núm. 355/06) “si bien la actividad desarrollada por la sociedad era realizada tan sólo por el socio único de la misma y administrador, los contratos eran celebrados por la sociedad, la cual abonaba al interesado un sueldo mensual y una paga fija de vacaciones anual. En consecuencia, el socio y único administrador dependía de la sociedad para la determinación de sus condiciones retributivas”.

#### **4. TRATAMIENTO DE LAS RETRIBUCIONES SATISFECHAS A LOS ADMINISTRADORES SOCIETARIOS EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO Y EN IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

##### **A. CONSIDERACIONES PREVIAS**

###### **a. El Impuesto sobre Patrimonio**

El régimen jurídico del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP) está formado por:

- La Ley sobre el IP<sup>267</sup> (en adelante, LIP).

Respecto a sus caracteres, es un impuesto directo<sup>268</sup>, personal<sup>269</sup>, subjetivo<sup>270</sup> y progresivo<sup>271</sup>.

En relación al hecho imponible, hay que destacar que lo constituye la titularidad por parte del sujeto pasivo del patrimonio neto, esto es, del conjunto de bienes y derechos de contenido económico que le pertenezcan, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones de las que deba responder.

Los sujetos pasivos, por su parte, serán las personas físicas que tengan su residencia en España<sup>272</sup>, exigiéndose el tributo por la totalidad de su patrimonio, con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes. Además, están sometidas a gravamen las personas físicas no residentes<sup>273</sup> cuando los bienes y derechos de que sea titular estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

---

<sup>267</sup> Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

<sup>268</sup> Ver nota núm. 77.

<sup>269</sup> Ver nota núm. 74.

<sup>270</sup> Ver nota núm. 76.

<sup>271</sup> Ver nota núm. 187.

<sup>272</sup> La residencia se determina con arreglo a las normas establecidas en el IRPF.

<sup>273</sup> Los sujetos no residentes deben nombrar un representante en España cuando operen mediante un establecimiento permanente o cuando así lo requiera la Administración, atendiendo a la cuantía o características de la renta obtenida en España.

La base imponible de esta figura impositiva será el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo, esto es, la diferencia entre el valor de los bienes y derechos y las cargas y gravámenes de naturaleza real que disminuyan su valor y las deudas y obligaciones personales.

## **b. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

El régimen jurídico del Impuesto sobre el Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISyD) está formado por:

- La Ley sobre ISyD<sup>274</sup> (en adelante, LISyD).
- El Reglamento sobre ISyD<sup>275</sup> (en adelante, RISyD).

Respecto a sus caracteres, es un impuesto directo<sup>276</sup>, instantáneo<sup>277</sup>, subjetivo<sup>278</sup> y progresivo<sup>279</sup>.

El hecho imponible está compuesto por:

- 1) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado u otro título sucesorio.
- 2) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito inter vivos.
- 3) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando sean distintos del contratante,

Los sujetos pasivos, por su parte, serán las personas físicas que tengan su residencia en España<sup>280</sup>. Además, están sometidas a gravamen las personas físicas no residentes, abarcando el impuesto:

---

<sup>274</sup> Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>275</sup> Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre.

<sup>276</sup> Ver nota núm. 77.

<sup>277</sup> Según MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de derecho financiero...* ob. cit., p. 76., son impuestos instantáneos aquellos cuyo presupuesto se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo.

<sup>278</sup> Ver nota núm. 76.

<sup>279</sup> Ver nota núm. 187.

<sup>280</sup> La residencia se determina con arreglo a las normas establecidas en el IRPF.

1) La adquisición de bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hubieren de cumplirse en España.

2) Por la percepción de cantidades derivadas de seguros realizados por entidades españolas.

3) Por seguros realizados en España con entidades aseguradoras extranjeras que operen en ella.

No obstante, hay que tener en cuenta que en el ISyD existen varios supuestos de responsabilidad subsidiaria<sup>281</sup>.

La base imponible de esta figura impositiva será el valor neto de la adquisición, esto es, el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas, deudas y gastos deducibles. El valor real podrá ser determinado por la Administración utilizando los medios de comprobación que estime oportunos. Es necesario detenerse brevemente en los distintos componentes de la base imponible:

1) Respecto a los bienes a incluir en la herencia, lo más destacable es la necesidad de adicionar una serie de bienes que por haber sido objeto de transmisiones cercanas al fallecimiento, se supone que han sido realizadas en fraude de ley.

2) En cuanto a las cargas sólo se tendrán en cuenta las que se establezcan directamente sobre los bienes y disminuyan realmente su valor o capital, como es el caso de los censos y pensiones.

3) Por lo que respecta a las deudas sólo se admiten las que el causante deje contraídas y consten en documento público o privado oponible a terceros, admitiéndose en todo caso las tributarias y adeudadas a la Seguridad Social (en adelante, SS).

4) Son gastos deducibles los de entierro, última enfermedad y de litigios que sean en interés común de todos los sucesores.

---

<sup>281</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G.: *Curso de derecho financiero...* ob. cit., 715., establece que serán responsables subsidiarios los intermediarios y aseguradoras por las cantidades que entreguen a los sujetos pasivos sin acreditarse el pago del impuesto o la exención; los mediadores en la transmisión de títulos valores que formen parte de la herencia en el mismo supuesto; o el funcionario que autorice el cambio de sujeto pasivo en cualquier tributo, cuando el cambio suponga, directa o indirectamente, una adquisición gravada en el mismo supuesto anterior.

## B. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IP E ISYD EN LAS PRESTACIONES REALIZADAS POR LOS ADMINISTRADORES

El problema que se plantea es si, en el caso de que los Estatutos de la sociedad no prevén el carácter retribuido del cargo de administrador, es posible la reducción por empresa familiar en el ISyD<sup>282</sup> y la exención por idéntico concepto en el IP son de aplicación<sup>283</sup>.

En principio, se podría afirmar que si las funciones de dirección no están retribuidas, la exención en el IP y la exención en el ISyD no son de aplicación. Sin embargo, el concepto de funciones de dirección que recoge la LIP no se limita a la dirección de la empresa estrictamente sino a un concepto mucho más amplio de dirección, tal y como establece el art. 5.1.d)<sup>284</sup> RD 1704/1999 de 5 de noviembre<sup>285</sup>.

En consecuencia y siempre a expensas de analizar el caso en concreto<sup>286</sup>, será posible la reducción del IP y de la reducción del ISyD aunque tales funciones de dirección se limiten a la parcela de la empresa de la que un determinado socio o

---

<sup>282</sup> MATA SIERRA, M. T.: La iniciativa de parentesco en la aplicación de la bonificación en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en la transmisión de una empresa familiar (al hilo de la Sentencia núm. 465/2007 de 25 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª). *Pecunia*, 2011, núm. 12, pp. 191-208.

<sup>283</sup> CAAMAÑO ANIDO, M.A.: La reducción del 95 (o del 99) por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y la retribución de los administradores. *Quincena Fiscal*. 2011, núm. 8, p. 26.

<sup>284</sup> Dicho precepto establece que *“el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos del trabajo y de actividades económicas. A tales efectos, no se computarán los rendimientos de las actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos disfruten de exención en este impuesto.*

*Se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.*

*Cuando la participación en la entidad sea conjunta con alguna o algunas de las personas a las que se refiere el párrafo c) de este apartado, las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención.*

*En ningún caso será de aplicación esta exención a las participaciones en instituciones de inversión colectiva”.*

<sup>285</sup> Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

<sup>286</sup> Por ejemplo el director técnico de un laboratorio farmacéutico cuyo desempeño incluye tareas propias de dirección del departamento del que es director, por ejemplo, la aprobación de los proyectos de I+D, la contratación de personal investigador, la autorización de las inversiones necesarias, etc.

accionista es responsable. Lo mismo cabe decir del director financiero. Se trata, en definitiva de funciones propias de los directores de los distintos departamentos de la empresa que implican, sin duda, una efectiva intervención en las decisiones de la empresa. En estos casos, no es necesario que se perciba una retribución específica por funciones propias de la más alta dirección, sino que es suficiente que se retribuyan las funciones inherentes a la dirección del departamento de que se trate siempre que su desempeño implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa<sup>287</sup>, este es el factor determinante.

En definitiva, la cuestión relevante en el ámbito del IP y del ISyD, es que el desempeño del cargo que se ostente implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa, circunstancia que es independiente de la condición de administrador. De forma más general, la propia DGT<sup>288</sup> señala que lo relevante es si existe remuneración por el ejercicio de funciones directivas sin perjuicio del modo en que se hagan efectivas.

---

<sup>287</sup> Como señala MARÍN BENÍTEZ, G.: Los consejeros ejecutivos... ob.cit. p.12. *“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 cumplirán los requisitos para que su relación quedara configurada como de alta dirección, La precisión es importante porque algunas de las normas tributarias anudan determinadas consecuencias en realización de funciones de dirección que no tienen necesariamente por qué ser de alta dirección ya que la propia norma tributaria incluye dentro de esas funciones de dirección, las realizadas por directores del departamento que no cumplen, con claridad, el mencionado criterio objetivo y que probablemente tampoco cumplan el criterio jerárquico en la generalidad de los casos”*.

<sup>288</sup> Vid. RDGT de 2 de noviembre de 2010 (CV 2372-10) que señala que del *“escrito de consulta resulta que la consultante ejerce en la entidad como única administradora, remunerada en tal concepto por participaciones en beneficios; además, desempeña, de forma igualmente retribuida, funciones gerenciales y de gestión en general de la actividad empresarial. Entiende este Centro Directivo que unas y otras percepciones constituyen remuneración por ejercicio de funciones directivas, siendo irrelevante a tal efecto el modo en que se hagan efectivas. Siendo esto así, procederá la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio siempre que se cumplan los restantes requisitos del artículo 4.8.2”*.

## V. CONCLUSIONES

En el presente TFG se ha tratado de analizar las principales implicaciones que tiene la remuneración de los administradores de entidades jurídicas en el ámbito de la fiscalidad. Las conclusiones obtenidas tras la investigación realizada son las siguientes.

**Primera.** En lo que a la relación contractual se refiere, tras el estudio de las diferentes sentencias que el TS ha dictado en esta materia, se puede concluir que aunque el consejero o administrador realice un “plus” de dedicación respecto de los otros miembros del Consejo de Administración, y que por ello, se le hubiera dado de alta en la SS, o que se le hubiera practicado sobre sus retribuciones la retención prevista para los rendimientos del trabajo, e incluso que se hubiera contabilizado las citadas retribuciones por la empresa como gastos de personal, la naturaleza jurídica de la relación se define por su propia esencia y contenido que es mercantil y no por el concepto que le hayan atribuido las partes. Es decir, la relación mercantil absorbería a la relación laboral. No obstante, debido a las numerosas críticas que ha recibido, a que existen diversas sentencias de la jurisdicción social donde la teoría del vínculo se matiza y a la reciente reforma de la LSC todo hace indicar que la doctrina del vínculo se abandonará.

**Segunda.** En relación a la remuneración de los administradores, y tras la reforma de la LSC, se puede concluir que hay dos tipos de retribución:

Por un lado, las que perciben “en su condición de tales”, y que se regulan en el art. 217 LSC, que serán de aplicación para los administradores únicos, solidarios, mancomunados y consejeros sin funciones delegadas. Para este grupo de administradores, será necesario que los estatutos reflejen el concepto o conceptos retributivos a percibir por los mismos, recogiendo así lo que se ha denominado como el “principio de determinación estatutaria de la retribución”.

Por otro lado, las que percibe el consejero delegado o cualquier otro consejero al que se le deleguen facultades ejecutivas, y que se regulan en el art. 249.3 y 4 LSC. La retribución del correspondiente consejero delegado o consejero con funciones ejecutivas por el desempeño de funciones ejecutivas deberá ser formalizada en un contrato que exigirá de la previa aprobación por el consejo de administración, estableciéndose ciertas

cautelas (exigencia de mayorías reforzadas del consejo, la abstención del consejero afectado y la previsión de que el consejo se circunscriba en su actuación a las decisiones previamente acordadas por la junta. Estas retribuciones no se encuentran sujetas al principio de reserva estatutaria, por lo que se dota de autonomía al consejo de administración para establecerla cuantía de la retribución, que podría superar incluso, el máximo establecido en los estatutos para los administradores “en su condición de tales”.

**Tercera.** En lo tocante a la fiscalidad en el ámbito del IS, a pesar de que los rígidos requisitos establecidos en las STS de 13 de noviembre de 2008, para considerar deducibles las retribuciones satisfechos a los administradores, se vieron flexibilizados por el informe de la DGT de 12 de marzo de 2009, siguen existiendo dudas acerca del modo en que tal fijación estatutaria debe realizarse y sobre la forma que la misma debe adoptar a efectos de la inscripción.

**Cuarta.** En relación a la fiscalidad en el ámbito del IRPF, tras el estudio de la Nota 1/12 emitida por la AEAT, será necesario analizar en cada caso concreto la presencia o ausencia de las notas de dependencia y ajenidad, así como la existencia o no de medios producción en sede del socio, ya que de ello dependerá la posterior calificación como rendimiento del trabajo o actividad económica. No obstante, hay que tener en cuenta que dicha nota ha recibido múltiples críticas: por un lado, por atribuirse funciones propias del legislador, y por otro lado por no aclarar de forma precisa los problemas que se plantean en la práctica. Además, como se ha explicado a lo largo del trabajo, hay que tener en cuenta que con la reciente reforma del art. 27 LIRPF se están produciendo más dudas de las que su reforma pretendía solucionar. Por tanto, la solución sería que se determinara un criterio más preciso que permita adecuarse a las diversas situaciones que se pueden plantear en la práctica, así como fijación de un criterio más claro para determinar y diferenciar el tipo de rendimiento percibido.

**Quinta.** En lo que a la fiscalidad en el ámbito del IVA se refiere, se puede concluir que debido a la relación de subordinación entre el administrador y la sociedad se le excluye de la aplicación de este tributo. Por tanto, la prestación de servicios que el administrador realiza en el desarrollo de sus funciones no está sujeta al IVA.

**Sexta.** En lo tocante a la fiscalidad en el ámbito del IP e ISyD, la cuestión relevante es que el desempeño del cargo que se ostente implique una efectiva

intervención en las decisiones de la empresa, siendo dicha circunstancia independiente de la condición de administrado.

## **BIBLIOGRAFÍA**

ALARCÓN GARCÍA, E.: Retribución de socios de entidades mercantiles: precisiones a una nota ¿aclaratoria?. *Quincena Fiscal Aranzadi*, 2012, núm. 14.

ANTONIO ALONSO, M.: Retribución a administradores, ¿siempre deducibles?. *Economist & Jurist*. 2009, núm 129.

APARICIO PÉREZ, J.: El tratamiento fiscal de las actividades ilícitas y fondos de origen ilegal. *Crónica Tributaria*. 1995, núm. 76.

BORRACHINA JUAN, E.: La deducción fiscal de la retribución de los administradores de sociedades mercantiles. *Consell obert*. 2010, núm. 249.

BROSETA PONT, M.: *Manual del derecho mercantil*. 16ª edición, Tecnos, 2009.

CAAMAÑO ANIDO, M.A.: La reducción del 95 (o del 99) por 100 en el Impuesto sobre Sucesiones y la retribución de los administradores. *Quincena Fiscal*. 2011, núm. 8.

CALVO ORTEGA, R.: *Derecho Tributario. Parte general. Parte especial.*, 18ª edición, Pamplona, Aranzadi, 2013.

CAYÓN GALIARDO, A.: *Manual de Derecho Tributario*. 9ª edición, Madrid, Aranzadi, 2012

CHICO DE LA CÁMARA, P.: La tributación de los actos ilícitos: Aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el derecho italiano al caso español. *Revista de Estudios Financieros*. 1996, núm. 163.

DE LA BÁRCENA GARCIMARTÍN, F.: Compatibilidad de la retribución como administradores y altos cargos de sociedades de capital: comentario a la STS 1º de 24 de abril de 2007. *Revista de Derecho de Sociedades*. 2008, núm. 30.

DE UÑA REPETTO, J.: Tratamiento fiscal de la retribución de los administradores sociales mercantiles. *Iuris: Actualidad y práctica del derecho*. 2014, núm. 207.

DEL VAL TALENS, P.: El doble vínculo y la retribución estatutaria de los servicios de los administradores sociales (comentario a la resolución de la Dirección General de los Registros y el Notariado de 3 de abril de 2013). *Cuadernos de derecho y comercio*. 2013, núm. 60.

DESDENTADO BONETE, A.; LIMÓN LUQUE, M.A.: La situación profesional de los administradores sociales y la nueva doctrina de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo. *Actualidad laboral*. 2008, núm. 15.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales. Teoría del vínculo*. 1ª edición, Madrid, Claves Prácticas Francis Lefebvre, 2015.

DURÁN-SINDREU, BUXADÉ, A.: La nueva fiscalidad de los socios profesionales. *Revista técnica Tributaria*. 2014, núm. 108.

ENRIQUE TALÉNS VISCONTI, E.: La retribución de los administradores y directores generales de las sociedades cotizadas. *Derecho de los negocios*. 2013, núm. 267.

FALCÓN Y TELLA, R.: “Las sociedades profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio”, *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2009.

FALCÓN Y TELLA, R.: Las sociedades profesionales (I): aplicación del régimen de operaciones vinculadas, *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2009.

FALCÓN Y TELLA, R.: Nota a las SSTs 13 de noviembre 2008, dictadas en los recursos de casación 2578/2004 y 3991/2004: compatibilidad de la condición de administrador con la de trabajador, provisión por depreciación de las participaciones en una sociedad transparente, e imputación del mayor gasto derivado de las actas. *Quincena Fiscal Aranzadi*, 2009, núm. 5.

FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Instrucciones de Derecho Financiero y Tributario. Primera parte*, 1ª edición, Madrid, Marcial Pons, 2010.

GALÁN RUIZ, J.: Fiscalidad y justicia tributaria en Castilla-La Mancha. *Cuadernos de estudios manchegos*. 2004, núm. 28.

GÁMEZ BLANCO, G. A; MOREIRA PELÁEZ, J; VALLÉS, P.: Renta vitalicia. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. 1996, núm. 1.

GARCÍA BERRO, F.: *Técnica normativa e IRPF. Aproximación crítica y propuestas de mejora*. 1ª edición, Pamplona, 2013.

GARCÍA NOVOA, C.: La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto de Sociedades. *Quincena Fiscal Aranzadi*. 2009, núm. 8.

GIMENEZ REYNA, E.: Tratamiento fiscal de las retribuciones de los administradores sociales en el Impuesto sobre Sociedades. *Revista Técnica Tributaria*. 2009, núm. 85.

GUTIÉRREZ PÉREZ, T.: La retribución de los administradores ante el Impuesto sobre Sociedades. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. 1989, núm. 1.

LÓPEZ LÓPEZ, M. T.: Las exenciones subjetivas en el impuesto sobre sociedades. *Actualidad financiera*. 1989, núm. 22-23.

MAGRANER MORENO, F.: La elaboración por la jurisprudencia del concepto de gasto necesario en el Impuesto sobre Sociedades. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*. 1991, núm. 71.

MALVAREZ PASCUAL, L.A. Y MATÍN ZAMORA, M.P.: *El Impuesto sobre Sociedad. Régimen General*. 1ª edición, Centro de Estudios Financieros, 1998.

MARCH ORTÍ, C.: La reforma de la Ley de Sociedades de Capital: las nuevas competencias de la Junta General y el fomento de la participación social. *Economist & Jurist*. 2015, núm 190.

MARCOS GÓMEZ, F.: La deducibilidad de la retribución de los administradores. *Andalucía Económica*. 2012, núm. 247.

MARÍN BENÍTEZ, G.: Los consejeros ejecutivos en el Derecho tributario: efectos fiscales de la doctrina del vínculo. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y Casos Prácticos*. 2012, núm. 353-354.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CASADO OLLERO, G. *Curso de derecho financiero y tributario*. 24ª edición, Madrid, Tecnos, 2013.

MATA SIERRA, M. T.: La iniciativa de parentesco en la aplicación de la bonificación en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones en la transmisión de una empresa familiar (al hilo de la Sentencia núm. 465/2007 de 25 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª). *Pecunia*, 2011, núm. 12.

MATORRAS DÍAZ-CANEJA, A.: Altos cargos y doble vínculo (I): crítica a los "excesos" de la doctrina del vínculo. *Aranzadi social: Revista doctrinal*. 2010, núm. 3.

MATORRAS DÍAZ-CANEJA, A.: Altos cargos y doble vínculo (II): protección frente a los "excesos" de la doctrina del vínculo. *Aranzadi social: Revista doctrinal*. 2010, núm. 4.

MEDINA CEPERO, J. R.: El tratamiento de las dietas y asignaciones de viaje en el nuevo IRPF. *Crónica Tributaria*. 2000, núm. 95.

MERCADER UGUINA, J.R.: ¿Subsiste la teoría del vínculo tras la Ley 31/2014? La retribución de los administradores sociales y el nuevo "contrato de administración" de los consejero ejecutivos. *Trabajo y derecho: nueva revista de actualidad y relaciones laborales*. 2015, núm. 4.

MORENO CANDEL, J.: Retribución de administradores ¿y ahora qué?: La polémica sigue sin resolverse. *Economist & Jurist*. 2009, núm. 131.

PAISAN RUÍZ, P.: Consideraciones en torno a la retribución de administradores de las sociedades de capital tras la entrada en vigor de la ley 31/2014, de 3 de diciembre. *Economist & Jurist*. 2015, núm. 187.

PAZ-ARES RODRÍGUEZ, J.C.: “El enigma de la retribución de los consejeros ejecutivos”. *Revista para el análisis del Derecho*. 2008, núm. 2.

PAZ-ARES RODRÍGUEZ, J.C. Ad impossibilia nemo tenetur (o por qué recelar de la novísima jurisprudencia sobre retribución de administradores). *Indret. Revista para el Análisis del Derecho*. 2009, núm. 21.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público*. Madrid, IEF, 2014.

PEREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 14ª edición, Madrid, Civitas, 2004.

PUEBLA AGRAMUNT, N.: El gravamen de lo ilícito. Aplicación práctica de la solución propuesta a los distintos impuestos des nuestro derecho positivo. *Revista de Contabilidad y Tributación*. 2008, núm. 310.

RODRÍGUEZ SAINZ, A.: El tratamiento de las dietas y asignaciones para gastos de viaje en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *La Ley*. 1982, núm. 1.

RUIZ HIDALGO, C.: La retribución de los administradores después de la sentencia Mahou. *Revista técnica tributaria*. 2011, núm. 95.

RUIZ HIDALGO, C.: La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores - socios- trabajadores de una sociedad. *Quincena Fiscal Aranzadi*. 2012, núm. 20.

SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, 1ª edición, Madrid, 1962.

SÁNCHEZ MARÍN, G., BAIXULAULI SOLER, J.S., LUCAS PÉREZ, M.E.: *Administrando en entornos inciertos*. 1ª edición, Sevilla, ESIC, 2009.

## OTROS RECURSOS ELECTRÓNICOS

AGENCIA TRIBUTARIA: *Régimen especial de incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio\\_es\\_ES/\\_Segmentos\\_/Empresas\\_y\\_profesionales/Empresas/Impuesto\\_sobre\\_Sociedades/Regimenes\\_tributarios\\_especiales/Regimen\\_especial\\_de\\_incentivos\\_fiscales\\_para\\_las\\_empresas\\_de\\_reducida\\_dimension.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Regimenes_tributarios_especiales/Regimen_especial_de_incentivos_fiscales_para_las_empresas_de_reducida_dimension.shtml)

AGENCIA TRIBUTARIA: *¿Cuándo una persona física se considera residente en España?, y ¿cuándo no residente?*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio\\_es\\_ES/La\\_Agencia\\_Tributaria/Campanas/No\\_residentes/Impuesto\\_sobre\\_la\\_Renta\\_de\\_No\\_Residentes/Cuestiones\\_sobre\\_residencia/Persona\\_fisica\\_residente\\_en\\_Espana.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Campanas/No_residentes/Impuesto_sobre_la_Renta_de_No_Residentes/Cuestiones_sobre_residencia/Persona_fisica_residente_en_Espana.shtml)

ALCOZ COLL, L.: *Análisis de la retribución de los administradores tras la modificación de la Ley de Sociedades de Capital*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:

<http://padillayasociados.es/wp-content/uploads/2015/03/analisis-de-la-retribucion-de-los-administradores-tras-la-modificacion-de-la-ley-de-sociedades-de-capital.pdf>

ANTELO-MENCHETA CONSULTORES Y AUDITORES: *¿cómo considera Hacienda las retribuciones que los socios reciben como rentas del trabajo en sociedades mercantiles?*, al cual puede accederse en el siguiente enlace:

<http://www.anteloconsultores.com/fiscalidad-de-los-socios-en-la-empresas/>

APARICIO GONZÁLEZ, M.: *Especialidades en materia de remuneración de consejeros ejecutivos y delegados*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:

<http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/especialidades-en-materia-de-remuneracion-de-consejeros-ejecutivos-y-delegados.pdf>

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES: *Comentarios a la Nota 1/12 de 22 de marzo de 2012, publicada por el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:

[http://www.atsa.es/FitxersWeb/37197/AEDAF\\_comentarios\\_a\\_la\\_notia\\_retribucion\\_de\\_socios.pdf](http://www.atsa.es/FitxersWeb/37197/AEDAF_comentarios_a_la_notia_retribucion_de_socios.pdf)

CAPINS VARGAS, A.: *Retribución de administradores ejecutivos: dónde estamos y a dónde vamos*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:

<http://derechomercantilesmana.blogspot.com.es/2014/08/retribucion-de-administradores.html>

DUPLÁ MARÍN, M.J.: *La sección de nuestros expertos: Retribución de los administradores*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:

[http://www.moreraasesores.com/pdf/00188\\_retribucion\\_administradores.pdf](http://www.moreraasesores.com/pdf/00188_retribucion_administradores.pdf)

GABINETE GESTOR: *Nota informativa sobre la retribución de los socios y administradores*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:

<http://www.gabinetegestor.es/retribucion-socios-administradores/#.VYW2-Te8FYA>

MARTÍNEZ LAGO, M.A.: *Materiales de Derecho Financiero y Tributario: Principio de capacidad económica*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:

<https://derechofinancieroytributario.wordpress.com/2012/02/16/principio-de-capacidad-economica/>

MATAS ROJAS, S.: *Derecho Tributario II: Ley del Impuesto a la Renta*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:

[www.iuris.webcindario.com/central/derecho\\_tributario\\_ii-c01.doc](http://www.iuris.webcindario.com/central/derecho_tributario_ii-c01.doc)

REAL PANISELLO, A.: *Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles (Nota nº 1/12 Departamento de Gestión Tributaria)*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:

[http://rrasesoresblog.blogspot.com.es/2012/10/consideraciones-sobre-el-tratamiento\\_20.html](http://rrasesoresblog.blogspot.com.es/2012/10/consideraciones-sobre-el-tratamiento_20.html)

REDACCIÓN DE NOTICIAS JURÍDICAS: *Las novedades en la tributación de los administradores sociales incluidas en la reforma fiscal*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:

<http://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/8968-las-novedades-en-la-tributacion-de-los-administradores-sociales-incluidas-en-la-reforma-fiscal/>

REDACCIÓN DE NOTICIAS JURÍDICAS: *Las novedades en la tributación de los administradores sociales incluidas en la reforma fiscal*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:

<http://noticias.juridicas.com/actualidad/noticias/8968-las-novedades-en-la-tributacion-de-los-administradores-sociales-incluidas-en-la-reforma-fiscal/>

RUIZ MARTÍN, C.: *La retribución del administrador en el Impuesto de Sociedades*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:

<http://www.hispacolex.com/wp-content/uploads/2014/06/retribucion-del-administrador-en-el-impuesto-de-sociedades.pdf>

VÁZQUEZ LÓPEZ, J. C.: *Retribución de los administradores. Su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades y retención a aplicar por el concepto de IRPF*, al cual se puede acceder en el siguiente enlace:

<http://www.notariosyregistradores.com/ACTUALIDAD%20FISCAL/CASOS-CONCRETOS/2013-administrador-gerente.htm>

## **LEGISLACIÓN**

Constitución Española, 1978 (BOE núm. 311 de 29 de Diciembre de 1978).

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 07 de Junio de 1991).

Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (BOE núm. 71 de 24 de marzo de 1995).

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de Diciembre de 1987).

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE núm. 285, de 29/11/2006).

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE núm. 312 de 29 de Diciembre de 1992).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE núm. 302 de 18 de Diciembre de 2003).

Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección (BOE núm. 192, de 12 de agosto de 1985).

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE núm. 278 de 20 de Noviembre de 2007).

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, sobre declaraciones censales, el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, sobre el número de identificación fiscal; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, sobre el deber de expedir y entregar factura (los empresarios y profesionales), y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, sobre aplicación de las Directivas de la Comunidad (BOE de 31 de Diciembre de 1992).

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 16 de Noviembre de 1991).

Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 189 de 06 de Agosto de 2004).

Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (BOE de 31 de Julio de 1996).

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (BOE núm. 78 de 31 de Marzo de 2007).

Real decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio (BOE núm. 289, de 16/10/1885).

Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (BOE de 29 de Marzo de 1995).

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (BOE núm. 161 de 03 de Julio de 2010).

Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (BOE núm. 310 de 27 de diciembre de 1989).

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE núm. 61 de 11 de Marzo de 2004).

## **RESOLUCIONES CITADAS**

Consulta Vinculante de la DGT de 1 de octubre de 2013 (CV 2897/2013).

Consulta Vinculante de la DGT de 12 de diciembre de 2012 (CV2394-12).

Consulta Vinculante de la DGT de 18 de junio de 2012 (CV 1323/2012).

RDGRN de 17 de febrero de 1991 (RJ 1992/1531).

RDGRN de 25 de marzo de 1991 (RJ 1991/2628).

RDGRN de 4 de octubre de 1991 (RJ 1991/7492).

RTEAC de 6 de febrero de 2014 (JT 2014/549).

STC de 26 de mayo de 1996 (RJ 1992/1372).

STJCE de 18 de octubre de 2007 (asunto nº 355/06).

STJCE de 25 de julio de 1991 (asunto nº 202/90).

STS de 11 de febrero de 2010 (EDJ 16427)

STS de 11 de marzo de 2010 (RJ 2010/3477).

STS de 12 de enero de 2007 (RJ 2007/671).

STS de 13 de mayo de 1991 (RJ 1991/3906).

STS de 13 de noviembre de 2008 (RJ 2009/59).

STS de 17 de octubre de 2006 (RJ 2006/6658).

STS de 18 de junio de 1991 (1991/5152).

STS de 19 de diciembre de 2003 (RJ 2003/1636).

STS de 21 de abril de 2005 (RJ 2005/4132).

STS de 21 de enero de 1991 (RJ 1991/65)

STS de 22 de diciembre de 1994 (RJ 1994/10221).

STS de 25 de febrero de 2010 (EDJ 26477).

STS de 26 de diciembre de 2007 (RJ 2008/1777).

STS de 27 de enero de 1992 (RJ 1992/76).

STS de 29 de septiembre de 1988 (RJ 1988/6502).

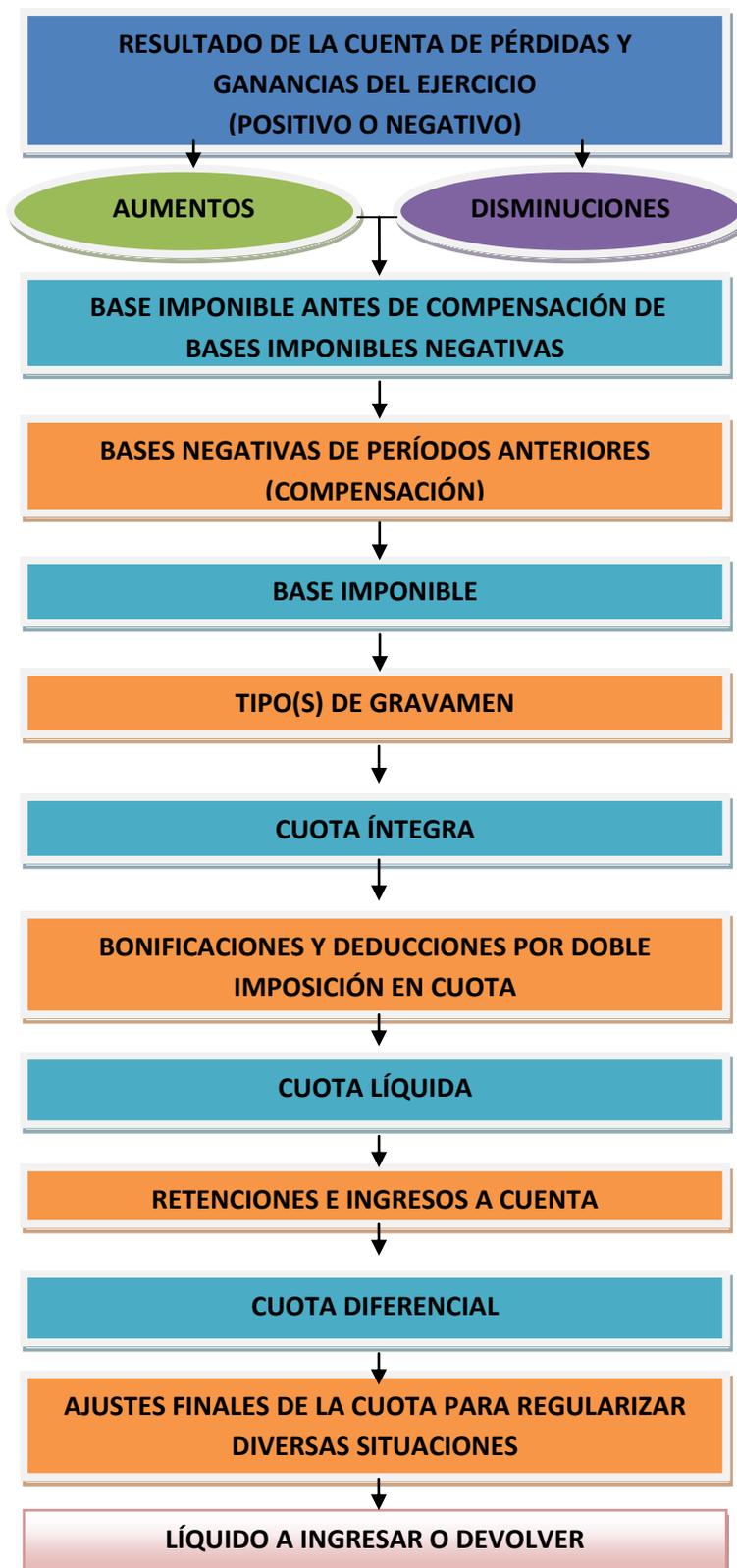
STS de 3 de junio de 1991 (RJ 1991/5123).

STSJ de Galicia de 12 de marzo de 2009 (JT 2009/385).

STSJ de Madrid de 13 de julio de 2011 (JT 2011/739).

## ANEXO 1

### ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL IS



## ANEXO 2

### ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN DEL IRPF

