

TRIBUTACIÓN EN TORNO A ADMINISTRADORES

CUESTIONES A ANALIZAR

- I.- ACLARACIONES PREVIAS
- II.- TRIBUTACIÓN DEL PERCEPTOR
- III.- TRIBUTACIÓN DEL PAGADOR

A.- ACLARACIONES PREVIAS

- 1.- Sujetos que intervienen en la tributación de administradores
 - Perceptor ----- el administrador
 - Pagador ----- la sociedad

- 2.- Aspectos a tener en cuenta para determinar la tributación de los administradores
 - Pueden intervenir:
 - En una sola condición
 - En varias condiciones concurrentemente
 - Las relaciones con el pagador pueden tener distinta naturaleza
 - **Por prestación de servicios**
 - Por cesión o transmisión de bienes o derechos

- 3.- Tipos de administradores y consejeros, de acuerdo con la legislación mercantil:
 - Administrador único
 - Administradores solidarios o mancomunados
 - Consejeros
 - Sólo con funciones deliberativas y representativas.
 - Además con funciones ejecutivas

- 4.- “Doctrina del vínculo”
 - Construcción jurisprudencial
 - STS 26.2.2018

 - Ámbito de aplicación
 - Sí: alta dirección (RD 1382/85)
 - Problemas en conceptos de directivo y ejecutivo
 - » Funciones ejecutivas - 529 duodecimos LSC
 - No: relación laboral común, servicios profesionales, otros rendimientos de trabajo

 - Consecuencias
 - En administrador
 - En sociedad

- 5.- Cuestiones a analizar respecto del perceptor
 - Tributación en IRPF
 - Calificación
 - Cuantificación
 - Dietas
 - Trabajos realizados en el extranjero
 - Régimen de trabajadores desplazados a territorio español
 - Ingresos, gastos y reducciones
 - Rentas en especie
 - Operaciones vinculadas
 - ¿Tributación en IVA?
 - Sujeción / no sujeción

- 6.- Cuestiones a analizar respecto del pagador
 - Tributación en IS
 - Deducción de gastos
 - Tributación en IVA
 - Deducción de IVA soportado.
 - Tratamiento de supuestos de incorrecta repercusión
 - Retenciones a practicar

B.- TRIBUTACIÓN DEL PERCEPTOR

B.1.- IRPF

1.- CALIFICACIÓN DE LA RENTA

- Renta obtenida en condición de administrador
 - Incluye
 - Retribución por ese cargo
 - Retribución por alta dirección (doctrina del vínculo)
 - RT – 17.2.e

- Renta obtenida por otros servicios
 - RT / RAE
 - En caso de ser socio
 - Sin ser socio

17 LIRPF - RT	27 LIRPF - RAE
<p>1.- SE CONSIDERAN R. ÍNTEGROS DEL TRABAJO.....</p> <p>SE INCLUIRÁN EN PARTICULAR:</p>	<p>1.- SE CONSIDERAN R. ÍNTEGROS DE A.E.</p> <p>EN PARTICULAR TIENE ESTA CONSIDERACIÓN</p>
<p>2.- EN TODO CASO TENDRÁN LA CONSIDERACIÓN DE RENDIMIENTOS DE TRABAJO:</p>	<p style="text-align: center;"><u>2015</u></p> <p>NO OBSTANTE, TRATÁNDOSE DE SOCIOS</p>
<p>3.- POSIBILIDAD DE CALIFICAR COMO RAE CIERTOS RENDIMIENTOS DE RELACIÓN LABORAL ESPECIAL</p>	<p>2.- SE ENTENDERÁ QUE EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES SE REALIZA COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA</p>

ARTÍCULO 17 - RT

17.1

- **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:**

- a) **Los sueldos y salarios.**

- c) **Las remuneraciones en concepto de gastos de representación.**

- 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 – artículo 9 RIRPF

¿ÁMBITO DE APLICACIÓN?

V1984-18

17.2

En todo caso, tendrán la consideración de rt:

- e) Retribuciones de administradores y miembros de Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.**
 - ADMINISTRADORES**

- j) Retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial (salvo 17.3)**
 - ALTOS DIRECTIVOS**

2.- CUANTIFICACIÓN DE LA RENTA

2.1.- REGLAS BÁSICAS

• **RENDIMIENTO DE TRABAJO**

- 2.1.1.- Ingresos computables**
- 2.1.2.- Reducción por irregularidad**
- 2.1.3.- Gastos deducibles**
- 2.1.4.- Reducción por rt**

- **RENDIMIENTO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

- **2.2.1.- Ingresos computables**
- **2.2.2.- Gastos deducibles**
- **2.2.3.- Reducción por irregularidad**

2.2.- DIETAS EXENTAS

NORMATIVA A TENER EN CUENTA.

- **Artículo 9 RIRPF**

- A.- Reglas generales
- B.- Reglas especiales

- **A.- Gastos de locomoción**

- Requisito
 - Desplazamiento fuera de lugar de trabajo
- Cuantía exenta
 - Transporte público
 - Transporte privado

- **B.- Gastos de manutención y estancia**

- Requisito
 - Desplazamiento fuera del lugar de trabajo
 - No periodo continuado > 9 meses en = municipio.

¿APLICACIÓN AL ADMINISTRADOR?

– DGT: *V1823-17, V2350-17, V1984-18 ...*

- No exención por artículo 9 RIRPF
- Sin perjuicio de “gasto por cuenta de 3º”
 - Con medios de la empresa
 - Sin medios de la empresa

2.3.- INDEMNIZACIONES POR DESPIDO O CESE.

- **2.3.1.- EXENCIÓN**

NORMATIVA A TENER EN CUENTA.

– Artículo 7.e LIRPF - Reglas a tener en cuenta

- Cuantía obligatoria en ET, normas de desarrollo, normativa de ejecución de sentencias.
 - Límite
- Ámbito de aplicación
 - Relación laboral común
 - Alta dirección – STS 1528/2019, 5.11.2019 – STS 1139/2020, 4.9.2020

¿APLICACIÓN AL ADMINISTRADOR?

- Sólo por periodo de relación laboral previa suspendida.

2.3.2.- REDUCCIÓN POR IRREGULARIDAD

NORMATIVA A TENER EN CUENTA.

- 18 LIRPF + 12 RIRPF
- Supuestos
 - Periodo de generación > 2
 - Obtención notoriamente irregular en el tiempo.
- Importe
 - 30%
 - Sobre renta irregular con límite de 300.000 €

¿APLICACIÓN AL ADMINISTRADOR?

- Supuestos:
 - Periodo de generación > 2 años
 - Sí aplicable, pero sin ciertas ventajas aplicables sólo a relaciones laborales
 - Obtención notoriamente irregular en el tiempo
 - Resolución mutuo acuerdo – V3388-16 – no aplicable en relación mercantil
- Límite 300.000 €

2.4.- RETRIBUCIONES EN ESPECIE

NORMATIVA A TENER EN CUENTA.

- 42 LIRPF – Delimitación
 - Supuestos de no sujeción
 - Supuestos de exención

- 43 LIRPF – Valoración
 - RG
 - Reglas especiales para ciertos rendimientos de trabajo

¿APLICACIÓN A ADMINISTRADOR?

– DGT: V1984...

- Supuestos de no sujeción y exención
- Reglas especiales de valoración

2.5.- VINCULACIÓN

NORMATIVA A TENER EN CUENTA

– Supuestos de vinculación – 18.2 LIS

- a.- Una entidad y sus socios o partícipes
- b.- Una entidad y sus consejeros o administradores (h/d), **salvo en...retribución por el ejercicio de sus funciones**
- c.- Una entidad y los cónyuges o personas unidas por relaciones de *parentesco, en línea d/c , por c/a 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 , cuando ambas pertenezcan a un grupo
- f.- Una entidad y otra participada indirectamente por la primera en , al menos , el 25% del CS / FP
- g.- Dos entidades en las que los mismos *socios , partícipes o sus "familiares"* participen , d/i, en al menos 25% de CS / FP
- h.- Entidad residente en España y ep en el extranjero

– Valoración de operaciones del administrador

- En el ejercicio de sus funciones – NO 18.6 LIS
- Resto de operaciones

2.6.- EXENCIÓN POR TRABAJOS REALIZADOS EN EL EXTRANJERO

NORMATIVA A TENER EN CUENTA.

– 7 p LIRPF + 6 RIRPF

– Requisitos

- Trabajos para e^a o entidad no residente o ep en extranjero
- Territorio en que se realicen los trabajos
 - Aplicación de impuesto de naturaleza idéntica o análoga
 - No país o territorio calificado de paraíso fiscal

– Cuantía de la exención

- Retribuciones devengadas durante días de estancia en extranjero, con límite de 60.100 € anuales

– Compatibilidad

- Sí : Con régimen general de dietas exentas
- No : Con régimen de excesos - Opción

¿APLICACIÓN A ADMINISTRADOR?

- DGT:
 - No - *V2350-17, V2013-18, V1984-18...*

- JURISDICCIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA:
 - SAN 19.02.2020
 - Sí beneficia a consejeros ejecutivos con relación mercantil
 - Recurso de casación ante TS - auto de admisión 21.02.2020
 - Rendimientos por dirección y control, derivados de participación en consejos de administración de compañías extranjeras.

2.7.- RÉGIMEN ESPECIAL DE TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL ("IMPATRIADOS")

NORMATIVA A TENER EN CUENTA.

- 93 LIRPF + 113 a 120 RIRPF
 - Redacción actual: 2015 y ss (Ley 26/2014)

- Reglas de tributación
 - BI – tributación por la renta obtenida en España, exclusivamente (no renta mundial)
 - TG – menores que en IRPF – Actualmente:
 - 24 / 45
 - 19 / 21 / 23

- Aplicación temporal
 - Año en que se adquiere la residencia fiscal + 5

¿APLICACIÓN A ADMINISTRADOR?

– Posibilidad de aplicación, a partir de 2015:

- Sí aplicable
 - a quien adquiera la condición de administrador de una entidad (en la que no participe o en la que tenga una participación que no determine vinculación.)
- Limitaciones como consecuencia de doctrina del vínculo
 - V0321-17

B.2.- IVA

• **¿Sujeción a IVA?**

- 1.1.- Requisitos para obligación de repercusión de IVA:
 - Sujeción – Directiva 2006 (9 y 10) y LIVA
 - **RG: no sujeción en caso de administradores**
 - No exención

- 1.2.- Consecuencias de una incorrecta repercusión por parte del prestador de servicios
 - 1.2.1.- Regularización por el propio obligado tributario antes de requerimiento de la Administración tributaria
 - 1.2.2.- Regularización por la Administración

LIVA

Artículo 5-Concepto de empresario o profesional

Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, **se reputarán empresarios o profesionales:**

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

Dos. Son actividades empresariales o profesionales

las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

Artículo 7. Operaciones no sujetas a IVA

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

C.- TRIBUTACIÓN DEL PAGADOR

C.1.- DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS

- **1.- Reglas generales de deducibilidad**

- 1.1.- Artículos a tener en cuenta

LIS – Ley 27/2014
10.3
15.1.a y 15.1.e
18
11

- 1.2.- Requisitos para la deducibilidad

- Inscripción contable
- Imputación con arreglo a devengo
- Correlación con los correspondientes ingresos
- Justificación documental
- No consideración de gasto no deducible
- Valoración a mercado

• 2.- Retribución a administradores

– 2.1.- Hasta 2014

- Normativa y doctrina mercantil
 - Requisito de determinación en estatutos
 - » STS 13-11-2008
 - » Informe DGT 12-3-2009
 - » STS y de otros tribunales, posteriores
 - Muchas sociedades modificaron sus estatutos
 - » Criterios DGRN
- Normativa y doctrina fiscal
 - ¿VNM en operaciones vinculadas?
 - Consecuencias de **doctrina del vínculo** en administrador + alta dirección
 - » V0879-12 y sucesivas

- 2.2.- Desde 2015:

- **Normativa mercantil – LSC (redacción Ley 31/2014)**

- Principales artículos a tener en cuenta

- » 217

- » 249

- Interpretación dada a los artículos anteriores:

- » Interpretación doctrinal y de DGRN, al modificarse la LSC

- » **STS 26.2.2018 !!!!!**

- » Resoluciones DGRN posteriores a STS 26.2.2018
3.10.2018, 8.11.2018, 3.1.2019

- **217 LSC – Remuneración de los administradores**

- *1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración.*
- *2. 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.*

- *3. 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.*
- *4. 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 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.*

- **Artículo 249. Delegación de facultades del consejo de administración.**
 - *1. Cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran lo contrario y sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona, el consejo de administración podrá designar de entre sus miembros a uno o varios consejeros delegados o comisiones ejecutivas, estableciendo el contenido, los límites y las modalidades de delegación.*
 - *2. La delegación permanente de alguna facultad del consejo de administración en la comisión ejecutiva o en el consejero delegado y la designación de los administradores que hayan de ocupar tales cargos requerirán para su validez el voto favorable de las dos terceras partes de los componentes del consejo y no producirán efecto alguno hasta su inscripción en el Registro Mercantil.*

- *3. 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 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.*
- *4. 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.
El contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general.*

- **Normativa fiscal:**

- **Operaciones vinculadas**

- » 18.2.b - Se consideran personas o entidades vinculadas:

- b) **una entidad y sus consejeros o administradores, *salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones***

- **Gastos no deducibles: incidencia doctrina del vínculo**

- » 15 - No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

- e) **Los donativos y liberalidades**

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

- R TEAC 5.7.2016 – unificación de criterio**

- f) **Los gastos de actuaciones contrarias al OJ**

- Tener en cuenta interpretación consultas DGT sobre intereses de demora**

• **Algunas resoluciones y sentencias**

- R TEAC 5.7.2016
- R TEAC 5.5.2018
- SAN 28.2.2019
- R TEAC 9.4.2019
- **R TEAC 17.7.2020**
 - » **FD Cuarto Hasta 2014**
 - » **FD Quinto a Décimo Desde 2015**

C.2.- RETENCIONES A PRACTICAR

- **1.- Porcentaje de retención**

- 1.1.- Relación laboral común
- 1.2.- Relación laboral especial (alta dirección)
- 1.3.- Administradores-con o sin alta dirección
 - LIRPF, según redacción dada por Ley 26/2014
 - Sociedades con INCN > 100.000 : **35%**
 - Sociedades con INCN < 100.000 : **19%**
- 1.4.- Actividad profesional
 - RG : 15%

- **2.- Consecuencias de incorrecta retención**

- 2.1.- Regularización por OT
- 2.2.- Regularización por AT
 - Evitar enriquecimiento injusto de la AT
 - Si el perceptor restó, o no, la retención debida practicar
 - Posible connivencia del perceptor

C.3.- IVA SOPORTADO

- **Situaciones que pueden plantearse**
 - En caso de sujeción y no exención
 - En caso de no sujeción o exención
- **Tratamiento del IVA soportado, en caso de incorrecta repercusión**
 - Consecuencias
 - No deducibilidad del IVA soportado
 - Sin perjuicio de que exista un ingreso indebido
 - Forma de instrumentación
 - Mecanismo previsto en la norma: Devolución del ingreso indebido
 - Por parte de la Administración tributaria
 - » Como consecuencia de rectificación de la autoliquidación de quien repercutió indebidamente
 - Por parte del propio obligado tributario que repercutió indebidamente
 - Criterio jurisprudencial: Regularización íntegra
 - STS 10 y 17 de octubre de 2019

¡MUCHAS GRACIAS!