

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA V2978-14

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 04/11/2014

NORMATIVA LIRPF / Ley 35/2006 ; art. 17, 101 y DA 35ª
RIRPF / RD 439/2007 ; art. 95
TRLIS / RD Legislativo 4/2004 ; art. 10.3, 16 y 19

**DESCRIPCION-
HECHOS**

El objeto social de la entidad consultante consiste en la creación de páginas web, programación de aplicaciones de teléfono móvil y programas de escritorio, creaciones de diseño de logos, panfletos, vinilos, etc, interiorismo e iconografía en 3D, sesiones fotográficas para eventos, retoque fotográfico, realización y postproducción de fotografía y video, venta, mantenimiento, reparación y asistencia de hardware, servicio de redes sociales, servicio de posicionamiento de páginas web, venta de plantillas, alojamiento y fotografías para web y servicios para compañías de seguros por subcontrato. Su ejercicio económico coincide con el año natural.

Los Estatutos de la entidad consultante indican que el cargo de **administrador** es gratuito. Actualmente, el órgano de administración está formado por dos administradores mancomunados, pero la entidad consultante se está planteando cambiarlo por un órgano de administración formado por tres administradores solidarios (todos ellos socios al 33,33%). Los administradores actuales además son socios de la consultante, poseyendo el 50% de las participaciones sociales cada uno.

Para el funcionamiento de la consultante, y debido a que no tiene personal ajeno contratado, es imprescindible que los indicados administradores desarrollen trabajos en la misma. El reparto de las tareas es el siguiente:

- Uno se encarga de realizar labores comerciales (visitar a los clientes, realizar acciones de venta y llevarles los productos solicitados...), y a su vez, debido a que es diseñador, se encarga de atender todas las peticiones de los clientes relacionadas con dicha profesión.
- El segundo, además de labores comerciales, se encarga de realizar el mantenimiento de los productos/servicios vendidos que lo requieran, y a su vez, debido a que es programador, se encarga de atender todas las peticiones de los clientes relacionadas con dicha profesión.
- Independientemente de lo anterior, y debido a que es causa mayor para el correcto funcionamiento de la entidad, ambos desarrollan las funciones de gestión de la sociedad, además de las derivadas de sus cargos de **administrador**.
- En el caso de que entrase un tercer socio, éste sería el responsable del departamento de administración (realizará las facturas, control de cobros/pagos, contabilidad de la consultante...). A mayores, atendería las ventas de los clientes que acudan a la oficina.

Todos ellos, en cumplimiento de la regulación laboral, estarán dados de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos. Las cuotas de la Seguridad Social serán asumidas por la consultante y repercutidas como retribución en especie a cada uno de ellos.

Como consecuencia de la labor que van a desempeñar, y no por sus funciones de administradores, cada uno de ellos cobrará una retribución mensual.

**CUESTION-
PLANTEADA**

1. Si el gasto correspondiente a la retribución pactada así como las cuotas de la Seguridad Social, tienen la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, tanto en el caso actual como en el supuesto de que entre el tercer socio, desempeñando cada uno las tareas aludidas, así como cuál sería la retención de IRPF a aplicar en las nóminas en este caso.
2. Si la entidad consultante modificara sus Estatutos, indicando que "El cargo de **Administrador** será retribuido y su remuneración será fijada en Junta General de Accionistas", si sería considerada como un sistema de retribución concreto del artículo 217 de la LSC, si se consideraría gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades la nómina de administradores anual y otra mensual por el trabajo que desempeñan, y cuál sería la retención de IRPF sobre las mismas.
3. En el caso de que la consultante contratase una empresa externa para llevar todo el departamento de administración, y el socio **administrador** tercero sólo se encargase de atender las ventas de la oficina (si bien debería firmar los documentos necesarios para el correcto funcionamiento de la entidad), si su sueldo sería deducible en el caso de no variar los Estatutos y cuál sería la retención de IRPF a aplicar en las nóminas de este **administrador**.
4. Si los gastos en los que los administradores/trabajadores incurren por **desplazamiento** a los centros de trabajo de los clientes, son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, si deberán incluirse en el modelo 190 y cuál será la retención de IRPF a aplicar en dichos gastos.

**CONTESTACION-
COMPLETA**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88 apartados 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), "los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda". Por tanto, la presente contestación no se pronunciará sobre las cuestiones planteadas en relación al modelo 190.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

En cuanto a los servicios prestados como gerente por dos de los administradores de la compañía, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Supremo, en una reiterada jurisprudencia, de la que son muestra las Sentencias de 13 de noviembre de 2008, ha considerado respecto de los administradores de una sociedad con la que han suscrito un contrato laboral de alta dirección que supone el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo (esto es, la representación y gestión de la sociedad), 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**, "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".

Por tanto, la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de **administrador**, con independencia de que se hubiera formalizado un contrato laboral, deben entenderse comprendidas, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en los rendimientos del trabajo previstos en la letra e), del apartado 2, del artículo 17 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 (BOE de 29 de noviembre de 2006) –en adelante LIRPF–, que establece que en todo caso, y con independencia por tanto de su naturaleza mercantil, 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".

En lo que respecta al tipo de retención aplicable, el artículo 101.2 de la LIRPF, establece:

"2. 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. Este porcentaje de retención e

ingreso a cuenta se reducirá 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.”

No obstante, el apartado 4 de la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF eleva el porcentaje de retención del 35 al 42 por ciento para los períodos impositivos 2012, 2013 y 2014.

En cuanto a la retribución de los servicios profesionales prestados por los socios, distintos a los correspondientes a su labor de administradores de la compañía, debe tenerse en cuenta por un lado lo establecido en el primer párrafo del artículo 17.1 de la 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.”

Y por otro, lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 27.1 de la 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 distribución de bienes o servicios.”

No corresponde a este Centro Directivo calificar la naturaleza laboral o mercantil que une al socio profesional con la entidad consultante, si bien para realizar dicha calificación debe tenerse en cuenta, como se señala en la resolución a la consulta vinculante de este Centro Directivo V1492-08, de 18 de julio, que “...en ausencia de las notas dependencia y ajenidad que caracterizan la obtención de rendimientos del trabajo, cabe entender que los socios-profesionales ejercen su actividad ordenando los factores productivos por cuenta propia en el sentido del artículo 27 de la LIRPF y por tanto desarrollan una actividad económica, aunque los medios materiales necesarios para el desempeño de sus servicios sean proporcionados por la entidad”.

De tratarse de retribuciones satisfechas por la sociedad por la prestación por los socios de servicios que tengan la calificación a efectos del IRPF de actividades económicas, les resultarán de aplicación los tipos de retención previstos en el artículo 95 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo); siendo los tipos de retención aplicables a los rendimientos de trabajo los previstos en el artículo 80 de dicho Reglamento, debiendo tener en cuenta las modificaciones introducidas en dichos tipos por la disposición adicional trigésima quinta de la LIRPF.

Por último, se consulta por el tratamiento que corresponde al IRPF de “Los gastos en que los administradores/trabajadores incurren por **desplazamiento** a los centros de trabajo de los clientes...”. No obstante, la ausencia de cualquier dato relativo a dichos gastos en relación a aspectos como la determinación de su importe (a tanto alzado, correspondencia con importes efectivamente incurridos, etcétera), o su forma de pago, impide concluir respecto a su naturaleza de retribuciones y, en consecuencia, sobre su régimen fiscal.

Impuesto sobre Sociedades:

En materia del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS), establece que:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

Por su parte, el artículo 16 del TRLIS señala que:

“1.1º 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.

(...).

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

a) Una entidad y sus socios partícipes.

b) Una entidad y sus consejeros o administradores.

(...).

En los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5 por ciento, o al 1 por ciento si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.”

Por otra parte, el artículo 19 del TRLIS dispone que:

“1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. (...).

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

(...)”

Por tanto, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en el TRLIS.

De acuerdo con lo indicado con anterioridad, los dos administradores actuales de la sociedad, desarrollan funciones de gerencia, las cuales se entienden subsumidas en las propias del cargo de **administrador**.

Al respecto, es preciso traer a colación lo dispuesto en el artículo 217 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, en virtud del cual:

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

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, 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 de conformidad con lo previsto en los estatutos.”

Por tanto, en la medida en que el sistema de retribución recogido en los estatutos de la consultante se adecue a lo dispuesto en el artículo 217 del TRLSC, previamente transcrito, el gasto correspondiente a la retribución de los administradores, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, siempre que no supere la cantidad fija aprobada en Junta General. Este Centro Directivo no es competente para valorar la adecuación del sistema de retribución estatutariamente establecido a la normativa mercantil vigente.

En los supuestos en los que las funciones de alta dirección queden absorbidas por las funciones de **administrador**, deberán tomarse en consideración ambas retribuciones, tanto la fijada en contraprestación por la labor de **administrador** como la pactada por las labores de alta dirección (funciones de gerencia), a efectos del cómputo del límite estatutariamente establecido. Dicho en otros términos, en la medida en que el sumatorio de las retribuciones pactadas, tanto por las labores de **administrador** como de alta dirección, no supere la cuantía fija acordada

anualmente por la Junta General, el gasto correspondiente a ambas tendrá la consideración de fiscalmente deducible.

En el caso concreto planteado, los estatutos de la entidad consultante disponen que el cargo de **administrador** es gratuito. Consecuentemente, las retribuciones recibidas por los dos administradores actuales, por las funciones de gerencia y las funciones de **administrador**, en la medida en que superan el límite establecido por los estatutos (que es nulo), no tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, la retribución percibida por los administradores actuales en contraprestación a sus labores distintas a las propias del cargo de **administrador** y gerencia, así como la retribución percibida por el tercer socio, siempre que no consistan en actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad, con independencia de que parte de sus funciones se subcontraten a un tercero o no, tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, en la medida en que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos, justificación documental, no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en el TRLIS y siempre que estén debidamente valoradas a valor de mercado.

En el supuesto de que se modificaran los estatutos de la entidad consultante, determinando el carácter remunerado del cargo de **administrador**, la retribución de los socios actuales sería deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que el sumatorio de las retribuciones pactadas, tanto por las labores de **administrador** como de alta dirección, no superaran la cuantía fija acordada anualmente por la Junta General.

Por último, se consulta por la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de "Los gastos en que los administradores/trabajadores incurren por **desplazamiento** a los centros de trabajo de los clientes...". Dichos gastos serán deducibles siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos, justificación documental, no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en el TRLIS y siempre que estén debidamente valoradas a valor de mercado.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.