

NUM-CONSULTA V1027-14

ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

FECHA-SALIDA 10/04/2014

NORMATIVA TRLIS RD Leg 4/2004, arts:10.3, 16 y 19.

DESCRIPCION-HECHOS La persona física J ostenta el 99,96% de las participaciones sociales de la entidad consultante, en la que además ejerce el cargo de administrador único. La entidad consultante es una sociedad limitada que tiene por objeto social: "la adquisición y enajenación de acciones y participaciones representativas del capital social de cualquier tipo de sociedad, incluso de aquéllas de idéntico o análogo objeto social, mediante su suscripción o asunción en la constitución o aumento de capital de sociedades o por cualquier otro título, así como la dirección y gestión de sus participaciones y del conjunto de las actividades económicas de dichas sociedades contando con la organización de medios materiales y personales necesarios.(..)."

Actualmente, la entidad consultante forma parte de un grupo empresarial. Además de las tareas propias del cargo de administrador en la consultante, la persona física J realiza tareas de asesoramiento, dirección y gerencia del resto de sociedades del grupo mercantil del que es sociedad cabecera la sociedad B. Estas tareas implican el desempeño, de funciones de representar a las compañías ante proveedores, subcontratas, clientes y organismos públicos, asegurar y coordinar los medios materiales y humanos para la concreta ejecución de obras, asumir todas las responsabilidades de la ejecución de las obras a su cargo, garantizar el seguimiento y control del presupuesto, plazo, calidad y seguridad de ejecución de obras, entre otras.

El artículo de los estatutos sociales de la entidad consultante, correspondiente al órgano de administración establece:

"La retribución del Administrador cuyo cargo esté vigente en cada momento consistirá en una remuneración dineraria fija anual en euros que será determinada por la Junta General de socios en función de los méritos atribuibles a cada uno de ellos, La Junta General establecerá asimismo los plazos para la fijación de dicha remuneración. Todo ello sin perjuicio de la satisfacción de los gastos de viaje en los que incurra en el ejercicio de su cargo previa justificación de los mismos."

Los artículos de los estatutos sociales del resto de sociedades que componen el grupo tienen la misma redacción que el anterior. Actualmente, el órgano de administrador de las restantes sociedades que componen el citado grupo está constituido por dos administradores personas físicas.

La entidad consultante participa en las sociedades A y B en un 75% y 50% respectivamente.

La entidad consultante se está planteando implementar un nuevo sistema de retribución del administrador, a través del cual se le remuneren los distintos servicios prestados a la entidad. Los dos sistemas que se están barajando son los siguientes:

Sistema 1:

1. La sociedad procedería a diferenciar, dentro de las remuneraciones a abonar a J, dos tipos de retribución:

-Por un lado, le abonaría una cantidad por sus funciones como

administrador y por sus funciones de alta dirección y gerencia de la propia consultante.

-Por otro lado, le abonaría otra cantidad por sus funciones de alta dirección y gerencia del resto de sociedades del grupo.

Estas retribuciones serían aprobadas a través del correspondiente acuerdo de Junta,.

2. Sobre la remuneración indicada en primer lugar, la entidad consultante practicaría el tipo de retención establecido para la retribución de los administradores, mientras que con respecto a las retribuciones correspondientes a las funciones de dirección y gerencia de las restantes sociedades del grupo aplicaría el tipo resultante de la escala prevista en la norma.

3. Dado que una parte de la retribución satisfecha a la persona física J correspondería a sus funciones de alta dirección y gerencia del grupo de sociedades, la entidad consultante procedería a refacturar a dichas sociedades el importe de esa parte de la retribución teniendo en cuenta las obligaciones propias de las operaciones entre partes vinculadas y la valoración a mercado.

Sistema 2.

1. En este sistema toda la retribución a abonar a la persona física J por la entidad consultante lo sería por su condición de administrador de esta sociedad holding, que sería acordada por la Junta de acuerdo con lo establecido en los estatutos.

2. Sobre esta retribución la sociedad aplicaría el tipo de retención establecido para las remuneraciones de administradores.

3. Las sociedades integrantes del grupo modificarían su órgano de administración, de tal forma que cada sociedad pasaría a estar administrada por su respectiva holding. De esta forma, la entidad consultante sería nombrada administradora de las sociedades A y B, en las que participa en el 75% y 50% respectivamente. A su vez, la sociedad B sería nombrada administradora de las sociedades participadas por la misma (X, Y y Z en un 99,60%, 96% y 99,34% respectivamente).

4. Las sociedades que pasarán a ostentar el citado cargo de administrador facturarían a las respectivas entidades administradas los servicios de administración prestados.

5. La Junta General de cada una de las sociedades administradas aprobaría la retribución de los servicios de administración recibidos, mediante acuerdo adoptado al efecto de acuerdo con los estatutos sociales.

CUESTION-PLANTEADA 1) Si las remuneraciones satisfechas a la persona física J por sus funciones de administración y de alta dirección y gerencia de la sociedad consultante, constituirían gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades de esta última, a la vista de la redacción de los estatutos sociales.

2) Si las remuneración satisfechas a la persona física J por sus funciones de alta dirección y gerencia del resto de sociedades de grupo constituirían gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad consultante.

3) Si los importes facturados por la entidad consultante a las sociedades filiales por los servicios de alta dirección y gerencia prestados constituirían gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades de las sociedades receptoras.

4) Si los tipos de retención a aplicar por la entidad consultante, tanto en la parte de la retribución correspondiente a las funciones administrador y de alta dirección y gerencia de la sociedad consultante, como en la parte relativa a las funciones de dirección y gerencia del resto de sociedades del grupo, son los señalados por la consultante.

5) Si las remuneraciones satisfechas a la persona física J por sus funciones de administrador de la sociedad consultante constituirían en el sistema 2 gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades.

6) Si en el sistema 2, los importes facturados por las sociedades holding a sus sociedades filiales por los servicios de administración constituirían gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades de las sociedades receptoras.

CONTESTACION-COMPLETA

1. En primer lugar, en relación a la primera de las alternativas, el consultante plantea si las remuneraciones satisfechas a la persona física J por sus funciones de administrador y de alta dirección y gerencia de la sociedad consultante constituirían gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades. La persona física J ostenta el 99,96% de las participaciones de la entidad consultante.

El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, 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.

(...)”.

Adicionalmente, el artículo 19 del TRLIS establece 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.

(...).

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.

En el supuesto concreto planteado, el administrador de la sociedad desempeña a su vez labores de alta dirección. En el presente supuesto se parte de la hipótesis de que el administrador único de la sociedad cuenta, a su vez, con un contrato laboral de alta dirección en virtud del cual las labores de dirección y gerencia son retribuidas.

En relación con lo anterior debe tenerse en cuenta que el Tribunal Supremo, en reiterada jurisprudencia de la que es muestra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 13 de noviembre de 2008, Recurso de Casación núm. 3991/2004, 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, existe una única relación, de naturaleza mercantil, en virtud de la cual el socio, administrador único de la sociedad, desempeña la labor de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad consultante.

Con arreglo a lo anterior, dado que, en el supuesto concreto planteado, el administrador de la sociedad ejerce a su vez las funciones propias de la

gerencia, no es posible apreciar la dualidad de relaciones -mercantil y laboral especial-, en los términos previamente señalados, sino que debe concluirse que la relación mercantil absorbe a la laboral especial.

A su vez, la consultante manifiesta que los estatutos sociales establecerán el carácter remunerado del cargo de administrador, las citadas remuneraciones serían fijadas cada año por los correspondientes acuerdos de Junta General, de acuerdo con lo dispuesto en los estatutos sociales.

En este punto, cabe 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 del administrador, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, en la medida en 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.

Adicionalmente, en el supuesto concreto planteado, el administrador percibe una remuneración por el desempeño de las labores de alta dirección. No obstante, dado que las funciones de alta dirección quedan 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, 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 segundo lugar, plantea el consultante que el administrador recibiría una retribución por sus funciones de alta dirección y gerencia del resto de sociedades de grupo, planteando si serían fiscalmente deducible dichas cantidades en la entidad consultante y si los importes facturados por la entidad consultante a las entidades receptoras de dichos servicios serían fiscalmente deducibles en éstas. Dichas retribuciones son fiscalmente deducible en la entidad consultante al retribuir el servicio prestado por el administrador en otras entidades del grupo, y ser objeto esta prestación de servicios de refacturación a dichas entidades.

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.

En lo que se refiere al IRPF, se consulta por la tributación que correspondería en ambas alternativas a las retribuciones satisfechas por la sociedad consultante a su administrador persona física.

En primer lugar, en relación a las cantidades satisfechas "...como administrador y por sus funciones de alta dirección y gerencia...", debe tenerse en cuenta lo anteriormente señalado por el Tribunal Supremo en reiterada jurisprudencia.

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 de alta dirección, 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 (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 segundo lugar, en cuanto a los servicios denominados por la sociedad consultante "... funciones de alta dirección del resto de sociedades del grupo", como ya se ha indicado, no se entra a valorar las cuestiones planteadas a este respecto.

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, introducida por la disposición final segunda del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, eleva el porcentaje de retención del 35 al 42 por ciento para los períodos impositivos 2012 y 2013. Por su parte, el artículo 64 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE de 26 de diciembre) ha prorrogado para dicho ejercicio el tipo de retención del 42 por ciento.

2. En relación a la segunda de las alternativas planteada por la entidad consultante, se cuestiona si las remuneraciones satisfechas por la persona física J por sus funciones de administrador de la sociedad consultante serían fiscalmente deducibles, en relación con esta cuestión nos remitimos a lo ya señalado para la alternativa 1 a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Finalmente, en relación a los importes facturados por la entidad consultante a las sociedades filiales por los servicios de administración constituirán un ingreso para la consultante y un gasto fiscalmente

deducible para las entidades receptoras en la medida en que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de inscripción contables, imputación con arreglo a devengo y correlación de ingresos y gastos y justificación.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los servicios retribuidos por la sociedad consultante a su administrador persona física, lo serían por el ejercicio del cargo de administrador, por el ejercicio de funciones de alta dirección y gerencia en la sociedad consultante, y por la representación de dicha sociedad en las sociedades en las que la sociedad consultante ha sido designada administradora persona jurídica. Al tratarse de actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad, la totalidad de dichas retribuciones satisfechas por la sociedad consultante al administrador persona física, deben entenderse asimismo comprendidas en las previstas en el antes reproducido artículo 17.2.e) de la LIRPF.

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.