

Aspectes fiscals de les Retribucions dels administradors

- Criteris administratius fins 31-12-2014
- Modificacions de la Llei de Societats de Capital.
- Reforma Fiscal: Nou Impost sobre Societats a partir de 1 de gener de 2015.

- **Qüestió plantejada en procediment de comprovació limitada:**
 - Director gerent d'un restaurant (societat limitada) amb retribució.
 - Els estatuts no preveuen retribució.
 - La societat al·lega que la relació del gerent es laboral amb independència del fet que ostenta el càrrec d'administrador de la societat (es diu que les nomines estan malament).
 - La AEAT denega la deducció de la despesa pels següents motius:
 - El càrrec es gratuït (els estatuts no preveuen retribució).
 - No hi ha relació laboral entre un administrador y la societat.
 - La societat planteja reclamació economico-administrativa davant el TEAR.

- **Resolució favorable al contribuent per part del TEAR:**
 - Les tasques del gerent son diferents de les d'un administrador d'una societat.
 - Els sous i salaris es varen pagar per una prestació de serveis de caràcter laboral.
 - La despesa es deduïble de l' Impost sobre Societats.
- **El Director General de Tributs presenta recurs d'alçada per unificació de criteri:**
 - Entén que la resolució del TEAR es danyosa i errònia.
 - El TEAC dona la raó al Director General i dicta resolució per unificació de criteri:

- **Resolució del TEAC en unificació de criteri:**

- **Fonaments de Dret:**
 - ET: No tenen la consideració de treballadors per **compte alié**:
 - Els que desenvolupin les funcions de direcció i gerència que comporta el càrrec de conseller o administrador.

 - Els que prestin altres serveis per una societat mercantil capitalista, quan ostentin el control d'una societat:
 - El treballador amb altres socis pertanyen a un grup familiar (cònjuge o parents fins el segon grau amb convivència) que ostenta al menys el 50% del capital social.

 - El treballador té una participació = > al 33,33% del capital social.

 - El treballador te atribuïdes funcions de direcció i gerència i té una participació superior al 25% del capital social.

- **Resolució del TEAC en unificació de criteri:**
- **Fonaments de Dret:**
 - La relació de caràcter laboral especial d'alta direcció (gerència) **és incompatible** amb la relació mercantil de l'administrador.
 - La **relació mercantil preval sobre la relació laboral** quan s'exerceixen funcions de direcció y gerència.
 - Els donatius i liberalitats **no son despesa deduïble** de l' Impost sobre Societats.
 - La retribució dels administradors ha de ser fixada **obligatòriament pels Estatuts**.

- **Criteri fixat pel TEAC en unificació de criteri:**

- Les retribucions satisfetes als administradors amb càrrec gratuït segons estatuts, per la prestació de serveis de direcció o gerència **no tenen la consideració de despesa deduïble de l' Impost sobre Societats.**
- La relació mercantil derivada del càrrec d'administrador **es incompatible** amb una relació laboral de direcció de caràcter especial, i preval la relació mercantil.
- Per excepció, una relació laboral per funcions de gerència i direcció es compatible amb la relació mercantil derivada del càrrec d'administrador, quan les funcions desenvolupades per raó de la relació laboral siguin diferents de les funcions derivades del càrrec i es tracti d'una activitat específica diversa (cas d'un membre d'un consell d'administració sense facultats delegades que té un contracte d'alta direcció sota la dependència de propi Consell)

- **Efectes de la resolució del TEAC per unificació de criteri:**
 - El criteri fixat pel TEAC és vinculant pels tribunals econòmico-administratius i la resta de l'Administració tributaria de l'Estat (òrgans de gestió i inspecció).

Modificacions a tenir en compte pel tractament fiscal de les retribucions dels Administradors:

- Funcions inherents al càrrec d'Administrador:
 - Administradors únics, solidaris o mancomunats: Reuneixen facultats de representació, deliberació i facultats executives o de direcció. **Remuneració per Estatuts y fixació global per Junta General.**
 - Consellers (en Consells d'Administració):
 - Tenen facultats exclusivament de deliberació. **Remuneració per Estatuts y fixació global per Junta General.**
 - Consellers delegats o administradors amb poders executius o de direcció:
 - Tenen facultats executives. **Remuneració contractual amb Consell Administració. No ha de constar en Estatuts.**

Articles que afecten a la retribució dels administradors:

- **Article 10: Determinació de la base imposable:**
 - Resultat comptable
 - +/- Ajustos fiscals al resultat comptable (LIS)
 - - Reduccions de la base imposable.
 - - Compensació de pèrdues.

- **Article 15. Despeses no deduïbles:**
 - Les despeses que representin retribució de fons propis.
 - Els donatius i liberalitats.
 - Les despeses d'actuacions contraries a l'ordenament jurídic.

Articles que afecten a la retribució dels administradors:

- **NOVETAT A L' ARTICLE 15 e). Despeses no deduïbles:**
 - No tenen la consideració de donatius ni de liberalitats:
 - *Les retribucions als administradors per l'exercici de funcions d'alta direcció o d'altres funcions derivades d'un contracte de caràcter laboral amb l'entitat.*

- **Article 18: Operacions vinculades:**
 - La retribució als consellers o administradors d'una entitat no queda afectada per les normes de valoració de les operacions vinculades.

Deduïbilitat de les retribucions dels Administradors:

- **Comptabilització:** Registre comptable de la despesa corresponent.
- **Estatuts:** Els estatuts han de preveure i regular la retribució del càrrec d'administrador. (Adm. únic, solidaris, mancomunats i consellers CA)
- **Conseller delegat** (o atribució de facultats executives a un conseller) per pagar les retribucions és necessari que es subscrigui un contracte entre el Consell d'Administració i el conseller en el que es determinaran les quantitats i conceptes a percebre.

Requisits per la deduïbilitat de les retribucions dels Administradors:

- **Càrrec gratuït s/estatuts:**
 - Administradors únics, solidaris o mancomunats: Les quantitats pagades no es poden considerar liberalitats.
 - Consellers sense facultats executives o de direcció: Les retribucions poden ser considerades una liberalitat.
- **Absència de contracte amb el conseller delegat o el conseller amb facultats executives.** Les quantitats pagades per les tasques d'alta direcció no es poden considerar liberalitats.

Requisits per la deduïbilitat de les retribucions dels Administradors:

- **Aplicació Art. 15 f) LIS pels actes contraris a dret:** La llei de societats de capital prohibeix pagar retribucions al Conseller Delegat en absència de previsions contractuals. A pesar de la no consideració de liberalitat, la despesa es pot considerar contrària a Dret.

Altres retribucions dels administradors (per conceptes diferents a l'exercici del càrrec):

- No es necessària cap previsió estatutària.
- En cas de societats limitades el contracte ha de esser aprovat pel la Junta General.
- En cas que la relació sigui laboral (ha de tractar-se de consellers sense control de la societat i sense facultats executives, subordinats a les decisions del Consell) i en absència de aprovació del contracte per la Junta General, la despesa corresponent no es considerarà liberalitat (Art 15 e)

“Tampoc s’entendran compreses en aquesta lletra e) les retribucions als administradors per l’exercici de funcions derivades d’un contracte de caràcter laboral amb l’entitat.

- **Tractament fiscal de la retribució administradors (pel exercici del carrec).**
- **IRPF (perceptor persona física):**
 - Es considera renda del treball.
 - Retenció del 37% (2015) i 35% (2016)
 - No té la consideració d'operació vinculada.
- **I.S. (perceptor persona jurídica)**
 - Es ingrés comptable i fiscal per la societat.
 - Retenció del 19,5% (2015) i 19% (2016).
 - Prestació de serveis subjecte a IVA.
 - No té la consideració d'operació vinculada.

- **Altres prestacions de treball o serveis per part dels administradors.**
- A efectes d' IRPF del perceptor poden tenir la consideració de rendes del treball o d'activitats econòmiques depenent del tipus de relació i de les característiques dels serveis. La retenció en cas de rendes del treball es calcularà segons les regles generals dels rendiments del treball (normalment taules)
- Despesa per la societat: Comptable i fiscal segons les regles generals i tenint en compte els preus de mercat.
- Administradors que són socis de societats i realitzen prestacions de serveis professionals i cotitzen per autònoms o per la mutualitat corresponent: Tributació per IRPF com activitat professional. (a efectes d'IVA dependrà si hi ha dependència o alienitat.

La legalització dels llibres de comptabilitat. Aspectes Fiscals

Llibres obligatoris de comptabilitat:

- Llibre Diari.
- Llibre d'inventaris i comptes anuals.
 - Balanç inicial de l'exercici.
 - Balanços de comprovació de sumes i saldos (mínim trimestrals).
 - Llibre inventari.
 - Balanç.
 - Compte de pèrdues i guanys.
 - Estat de canvis del patrimoni net.
 - Estat de fluxos d'efectiu.
 - Memòria.

Llibres obligatoris societaris:

- Llibre d'actes de la Junta General.
- Llibre de decisions del soci únic.
- Llibre d'actes del Consell d'Administració.
- Llibre registre de socis.
- Llibre registre d'accions nominatives.

Aspectes mercantils i fiscals:

- **Comptabilitat – Impost sobre Societats:** Determinació base imposable.
- **Codi de Comerç:**
 - Empreses i societats mercantils: Obligació de portar comptabilitat segons Codi de Comerç.
 - Obligació de legalització dels llibres en el Registre Mercantil.
- **Contribuents Impost sobre Societats:** Obligació de portar comptabilitat segons Codi de Comerç.

Excepció entitats parcialment exemptes: Comptabilitat que identifiqui ingressos exempts i no exempts.

Conservació dels llibres de comptabilitat:

- **Codi de Comerç:** Durant **6 anys** a comptar des de l'últim registre comptable.
- **Llei general Tributaria – comprovació llibres:**
 - Els terminis de prescripció no afecten al dret de l'Administració per comprovar i investigar.
 - Termini general de prescripció **4 anys**.
 - Termini de prescripció per comprovar bases, quotes i deduccions aplicades o pendents d'aplicar: **10 anys**.
 - **Comprovació il·limitada en el temps** de la comptabilitat per acreditar bases, quotes i deduccions aplicades en exercicis no prescrits.

Conservació dels llibres de comptabilitat:

- Impost sobre Societats:
 - Obligació de conservació il·limitada dels llibres de comptabilitat degudament legalitzats per acreditar la compensació o deducció de bases imposables negatives, quotes o deduccions.
 - Valor probatori dels Llibres: Segons regles generals del Dret. La no legalització dels llibres condicionen la seva força probatòria.

Legalització dels llibres de comptabilitat en el Registre Mercantil:

- Llei 14/2013, de 26 de juliol: (Llei emprenedors)
 - Obligació de legalització telemàtica dels llibres obligatoris dels empresaris i societats mercantils.
- Instrucció 12 de febrer de 2015 DGRN.
 - Desenvolupa la presentació telemàtica dels llibres obligatoris.
- Auto del TSJ de Madrid de 27 d'abril:
 - Suspensió cautelar de la Instrucció de 12 de febrer.
 - Possibilitat presentació dels llibres en paper.
 - Criteris diferents depenent del Registre (Ex Girona)

Gracies per la seva

Assistència a la sessió