

La Administración de las Sociedades de Capital desde una Perspectiva Multidisciplinar

FRANCISCO JAVIER CAMACHO DE LOS RÍOS
JOSÉ CARLOS ESPIGARES HUETE
GUILLERMO VELASCO FABRA
(DIRECTORES)

M^a DEL CARMEN ORTIZ DEL VALLE
(COORDINADORA)

INCLUYE LIBRO
ELECTRÓNICO
**THOMSON REUTERS
PROVIEW™**

THOMSON REUTERS

ARANZADI

3. <i>La responsabilidad de los administradores en caso de cese en la actividad</i>	746
3.1. Presupuesto de hecho de la responsabilidad	746
3.2. La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias	748
4. <i>La responsabilidad de los administradores que presentan sus autoliquidaciones de impuestos que se repercuten o de retenciones, pero sin ingreso</i>	751

CAPÍTULO 23

LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES DE CAPITAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	753
---	-----

EVA ALIAGA AGULLÓ

I. Introducción	758
II. Análisis del artículo 17.2.e) de la LIRPF	755
1. <i>Alcance y contenido de la norma</i>	755
2. <i>Supuestos excluidos. En especial, la remuneración por servicios prestados a la sociedad distintos de los que derivan de la condición de administrador</i>	764
III. Los rendimientos del trabajo de los administradores sociales	773
1. <i>Perspectiva general</i>	773
2. <i>Especialidades</i>	779
2.1. Operaciones vinculadas y presunción de rendimientos	779
2.2. Inaplicación de supuestos de no sujeción y exención contenidos en la LIRPF	784
2.3. Tratamiento de los rendimientos irregulares de los administradores sociales	792
2.4. Retenciones e ingresos a cuenta	799
IV. Bibliografía	803

recargos del artículo 27 de la Ley General Tributaria pero no la imposición de sanciones, impidiendo, de este modo, la derivación de responsabilidad a los administradores por no cumplirse el supuesto de hecho de la responsabilidad previsto en el artículo 43.1.a) LGT.

El legislador sale al paso de estas prácticas con la reforma de la Ley 7/2012, incluyendo un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria de administradores para deudas que deriven de tributos que deban repercutirse (IVA fundamentalmente) o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios cuando la presentación de esas autoliquidaciones no vaya acompañada de ingreso y esta conducta se reitera y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

La norma establece cuándo se entiende que se produce esa reiteración. Así, tendrá tal calificación de conducta reiterada «cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea».

La norma no incluye en el cómputo las autoliquidaciones en las que se haya solicitado aplazamiento o fraccionamiento del pago y se hubiera concedido, salvo que se incumpla con su pago con posterioridad y, en todo caso, cuando el aplazamiento o fraccionamiento se hubiera concedido con garantía debidamente formalizada. Debe entenderse que en estos supuestos la deuda será finalmente satisfecha por la ejecución de la garantía y no debe computarse a efectos de la reiteración en la conducta que se persigue y que es la declaración sin ingreso.

También precisa la norma cuándo se entiende que se han presentado declaraciones sin ingreso. Se producirá tal circunstancia aun existiendo ingresos parciales en relación con todas o algunas de las autoliquidaciones presentadas, si el importe total resultante de tales ingresos durante el año natural no supere el 25 por ciento del sumatorio de las cuotas a ingresar autoliquidadas.

Finalmente, se establece una presunción de que no existe intención real de cumplimiento de las obligaciones «cuando se hubiesen satisfecho créditos de titularidad de terceros de vencimiento posterior a la fecha en que las obligaciones tributarias a las que se extiende la responsabilidad establecida en esta disposición se devengaron o resultaron exigibles y no preferentes a los créditos tributarios derivados de estas últimas».

Capítulo 23

La retribución de los administradores de sociedades de capital en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

EVA ALLAGA AGULLÓ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Miguel Hernández de Elche

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 17.2.E) DE LA LIRPF. 1. Alcance y contenido de la norma. 2. Supuestos excluidos. En especial, la remuneración por servicios prestados a la sociedad distintos de los que derivan de la condición de administrador. III. LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO DE LOS ADMINISTRADORES SOCIALES. 1. Perspectiva general. 2. Especialidades. 2.1. Operaciones vinculadas y presunción de rendimientos. 2.2. Inaplicación de supuestos de no sujeción y exención contenidos en la LIRPF. 2.3. Tratamiento de los rendimientos irregulares de los administradores sociales. 2.4. Retenciones e ingresos a cuenta. IV. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

Cuando se aborda el análisis del tratamiento que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas reciben ciertos supuestos de obtención de renta (artículo 6.1 Ley 35/2006, de 28 de noviembre¹, en adelante, LIRPF), en ocasiones, resulta difícil determinar la calificación tributaria que procede otorgar a dichas rentas a efectos de su integración en la base imponible del Impuesto y gravamen, en virtud de la referida LIRPF.

No sucede así en el caso de las retribuciones que pueden percibir los administradores personas físicas de sociedades de capital por las funciones de

1. Desarrollada por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que aprueba el Reglamento del Impuesto (en adelante, RIRPF).

gestión y representación de la entidad [artículo 209 Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TRLSC)]², dado que la lectura de la norma contenida en el artículo 17.2.e) de la LIRPF refleja, de manera clara, la voluntad del legislador de calificar dichas remuneraciones como rendimientos del trabajo.

En este sentido, el artículo 17 de este último cuerpo legal, tras disponer en su apartado 1, que constituyen 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», incluye, en su apartado 2, una relación de carácter cerrado que engloba supuestos particulares de muy diversa naturaleza, a los que procede otorgar, en todo caso, esta misma calificación, y entre los que figuran «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» [letra e)].

Por consiguiente, en esta sede, el debate no reside en determinar si dichas retribuciones se incluyen, o no, entre los rendimientos del trabajo, sino en precisar el alcance y contenido que debe atribuirse a la previsión específica establecida en el citado artículo 17.2.e) de la LIRPF y, de modo particular, si dentro de su ámbito de aplicación deben entenderse comprendidas las remuneraciones de todos los administradores (únicos, solidarios o mancomunados) y miembros de los consejos de administración (consejeros delegados o ejecutivos y no ejecutivos) o, si, por el contrario, en este segundo caso es posible diferenciar en atención al tipo de actividad de administración social que origina la obtención de dichas percepciones y entender que aquella que deriva del desempeño de funciones ejecutivas escapa de este precepto y se encuadra en el marco de los rendimientos del trabajo del artículo 17.1 de la mencionada Ley, es decir, las rentas del trabajo procedentes de una relación laboral común o estatutaria, o bien en el supuesto previsto en su artículo 17.2.j),

2. «Los administradores de la sociedad de capital podrán ser personas físicas o jurídicas», indica el artículo 212.1 del TRLSC, señalando, en su artículo 212 bis «En caso de ser nombrado administrador una persona jurídica, será necesario que ésta designe a una sola persona natural para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo» (apartado 1). En tal supuesto, como aclara la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) en contestación a la Consulta V2015-17, de 26 de julio, las retribuciones satisfechas por el ejercicio del cargo de consejero no corresponden a la persona física representante de la persona jurídica administradora, sino a esta última, debiendo integrarse en la base imponible de su Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), como ingresos del ejercicio.

La Consulta antes citada, así como todas las que analizaremos en el presente estudio se encuentran disponibles en <https://petete.mihnaffo.gob.es/consultas/>

que otorga asimismo dicha calificación a «las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial».

Tal como tendremos ocasión de abordar, se trata de una cuestión muy controvertida y de indudable importancia, que es preciso resolver, habida cuenta del diferente tratamiento que en el IRPF se dispensa a las remuneraciones incluidas en el artículo 17.2.e) de la Ley, respecto de otros rendimientos del trabajo; en concreto, aquellos que se originan por el trabajo prestado como consecuencia de una relación laboral, común o especial.

En este empeño, y antes de adentrarnos en el estudio de las distintas disposiciones de la Ley y el Reglamento del IRPF que inciden, de un modo u otro, en el gravamen de la renta de toda persona física que desarrolla funciones de administración social, nos detendremos en el examen de esta controversia, tan sumariamente enunciada en las líneas anteriores, considerando las aportaciones de la doctrina administrativa y científica, elaboradas en distintas parcelas del derecho, así como los principales pronunciamientos de los tribunales en relación con este tema.

II. ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 17.2.E) DE LA LIRPF

1. ALCANCE Y CONTENIDO DE LA NORMA

Según acabamos de indicar, a efectos del IRPF, tienen la consideración de rendimientos íntegros 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» [artículo 17.2.e) LIRPF]. Como vemos, la norma alcanza a todos los administradores de sociedades de capital, sean o no socios o partícipes de la entidad, cualquiera que sea su tipo social y con independencia del modo de organizar la administración de la sociedad.

En consecuencia, desde un punto de vista subjetivo, comprende tanto las formas de administración social simples —como son las de administrador único, varios administradores que actúan de manera solidaria, o varios administradores mancomunados, que en el caso de sociedades anónimas sólo pueden ser dos (artículo 210.2 TRLSC)—, como la forma compleja, mediante la constitución de un consejo de administración, que cuando se trata de sociedades cotizadas es el modo de administración legalmente necesario (artículo 529 bis.1 TRLSC).

En cuanto al ámbito objetivo de aplicación de esta disposición, esto es, los sistemas de remuneración de las funciones de administración social (artículos 217 a 219 TRLSC) a que se refiere, según hemos transcrito, su tenor literal alude a «las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de

Administración», sin distinguir, en este último caso, en función de los cargos que ocupan (presidencia, vicepresidencia o secretaría del consejo, miembros de la comisión ejecutiva, consejeros delegados, etc.), ni de los cometidos de administración que originen el devengo y abono de dichas remuneraciones.

A este respecto, la DGT, en las numerosas consultas vinculantes donde ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la interpretación de este precepto, ha declarado: «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 la letra e), del apartado 2, del artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre»³.

Ciertamente, si acudimos al Derecho de Sociedades, podemos constatar cómo en las organizaciones sociales simples (administradores únicos, mancomunados y solidarios) la determinación del alcance de la expresión utilizada por el Centro Directivo «funciones propias del cargo de administrador» no plantea duda alguna en su interpretación, dado que el cometido inherente a la condición de administrador es único, en tanto sus funciones resultan inescindibles, recayendo en los miembros elegidos por la junta general tanto funciones deliberativas, como propiamente ejecutivas [Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado (en adelante, DGRN) de 10 de mayo y 17 de junio, ambas de 2016⁴].

Debe, por tanto, concluirse que las retribuciones satisfechas a estos administradores por el ejercicio de sus competencias como representantes y gestores de la sociedad han de integrarse en el IRPF, en concepto de rendimientos del trabajo, conforme a la previsión específica del artículo 17.2.e) de la Ley reguladora de dicho tributo.

Sin embargo, esta cuestión no parece tan clara en las organizaciones con estructuras complejas. Y ahí radica el verdadero núcleo de uno de los aspectos más controvertidos del régimen de tributación en el IRPF de las remuneraciones de los miembros de consejos de administración de sociedades mercantiles capitalistas.

Llegados a este punto habrá que interrogarse acerca de cuáles son las funciones que corresponden al cargo de consejero o miembro de los consejos de

administración de las sociedades de capital y, en concreto, si el ejercicio de funciones ejecutivas que, en virtud de la delegación de facultades (artículo 249.1 y 2 TRLS) puede encomendar el consejo de administración a uno o más de sus miembros (consejero delegado o de la comisión ejecutiva en el seno del consejo) y, por tanto, la retribución específica que se perciba por el desempeño de dicha competencia, trae causa del nombramiento como consejero, al formar parte de las tareas que configuran la posición de administrador, o, en cambio, se trata de una función adicional que deriva de una relación jurídica de distinta naturaleza, que, en tales supuestos, vendría a juxtaponerse a la relación orgánica o societaria.

Nótese que de prosperar esta última interpretación, esto es, estimar que en los supuestos en que el órgano de administración revista una estructura compleja, las únicas tareas propias de los consejeros son las funciones de estrategia general, supervisión y control de la entidad y, por consiguiente, las funciones ejecutivas no resultan inherentes al desempeño de dicho cargo, las retribuciones percibidas por uno y otro concepto recibirían un distinto tratamiento en el IRPF.

Mientras que la remuneración por el desempeño de funciones deliberativas –al considerarse que estas forman parte del cometido inherente del cargo de consejero– quedaría englobada en los rendimientos del trabajo del artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006, las percepciones devengadas, en cambio, por el ejercicio de funciones ejecutivas –que, tras la aprobación del Real Decreto 1382/1985, de 1 agosto⁵, comenzaron a reflejarse en contratos laborales «especiales» de los llamados de «alta dirección»– se incluirían dentro de los rendimientos del trabajo del artículo 17.2.j) de la citada Ley. En suma, ambas recibirían una idéntica calificación jurídica en el marco de este Impuesto, pero su régimen de tributación sería notablemente distinto, como analizaremos en el epígrafe III de este estudio.

Volviendo al hilo de nuestra exposición, no es preciso insistir en que nos encontramos ante un tema muy controvertido y largamente debatido en el derecho español, no sólo en el ámbito tributario, sino también en el mercantil

3. V1292-15, de 28 de abril, V2335-15, de 24 de julio, V3181-15, de 20 de octubre, V3788-15, 30 de noviembre, V3797-15, de 1 de diciembre, V3921-16, de 16 de septiembre, V4159-16, de 27 de septiembre, V0127-17 y V0139-17, ambas de 23 de enero, V0543-17, de 2 de marzo, V0578-17, de 7 de marzo, V2253-17, de 8 de septiembre y V0628-18, de 8 de marzo, entre otras.

4. (RJ 2016, 3014) y (RJ 2016, 4008), respectivamente.

5. En la actualidad, vid. el artículo 2.1.a) del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (en adelante, TRLET), y desarrollado por el citado Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, que regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección. Ahora bien, como explica la DGRN, en su Resolución de 3 de abril de 2013 (BOE n.º 97, de 23 de abril), «la consolidación de la doctrina del vínculo en la jurisdicción de lo social produce en la práctica societaria una verdadera huida del Derecho laboral y que consistió en sustituir el vínculo adicional del contrato de alta dirección por un contrato de servicios civil o mercantil bajo las fórmulas tradicionales de arrendamiento de servicios, mandato, etc.».

y laboral, que vino a zanjar la llamada «doctrina del vínculo», elaborada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo⁷ (en adelante, TS), aunque siempre existieron voces discrepantes⁸, incluso en su etapa de plena consolidación, y

7. De manera muy sintética, recordemos que la doctrina o teoría del vínculo arrancó con la Sentencia de la Sala de lo Social del TS de 29 de septiembre de 1988, recaída en el famoso «Caso Huarte» (RJ 1988, 7145), seguida, por otras muchas, tales como las Sentencias de 3 de junio de 1991 (RJ 1991, 5125), 27 de enero de 1992 (RJ 1992, 76) o 11 de marzo de 1994 (RJ 1994, 2287) y muy pronto se hicieron eco de la misma tanto la Sala de lo Civil (Sentencias de 30 de diciembre de 1992, «Caso Huarte 2», (RJ 1992, 10570), 21 de abril de 2005 (RJ 2005, 4132), 12 de enero de 2007 (RJ 2007, 671), y otras, como la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal. En este último ámbito son paradigmáticas las Sentencias de 13 de noviembre de 2008, conocidas como Sentencias «Mahou», (recursos 2578/2004 y 3991/2004, (RJ 2009, 59) y (RJ 2009, 453), respectivamente), en las que el TS reafirmó la línea jurisprudencial iniciada por su Sala Cuarta sobre la incompatibilidad entre el cargo de administrador o miembro del consejo de administración con la relación laboral especial de alta dirección, proyectando dichas consecuencias en el ámbito del IS. Aunque, como decimos, estos pronunciamientos, posteriormente refrendados por las Sentencias 11 de marzo de 2010 (RJ 2010, 3476), 22 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 3595), 21 de febrero de 2013 (RJ 2013, 3304), 26 de septiembre de 2013 (RJ 2013, 6529) o 5 de febrero de 2015 (RJ 2015, 893), afectan al IS, dado que se refieren a la deducibilidad en la base imponible de dicho tributo de las remuneraciones abonadas a los administradores por el desempeño de funciones ejecutivas de alta dirección en el seno de la sociedad (derivadas de un contrato laboral, pero carentes de previsión estatutaria), también son muy relevantes en el ámbito del IRPF, dado que han sido asumidos por la DGT, como enseña la exposición, a la hora de interpretar el alcance del artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006.
8. En particular, en el ámbito tributario nuestra doctrina científica se ha mostrado muy crítica con la aplicación automática y generalizada de la teoría del vínculo que realiza tanto la Sala Tercera del TS, como la Administración tributaria. Vid., a este respecto, los estudios de FALCÓN Y TELLA, R.: «Nota a las SSTs 13 noviembre 2008, dictadas en los recursos de casación 2578/2004 y 3991/2004: la posibilidad de que la junta general intervenga en la fijación de las retribuciones de los consejeros». *Revista Quincena Fiscal*, n.º 4, 2009, pp. 7 y ss.; y «Nota a las SSTs de 13 de noviembre de 2008, dictadas en los recursos de casación 2578/2004 y 3991/2004 (y II): 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». *Revista Quincena Fiscal*, n.º 5, 2009, pp. 7 y ss.; GARCÍA NOVOA, C.: «La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto sobre Sociedades». *Revista Quincena Fiscal*, n.º 8, 2009, pp. 57 y ss., así como *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*. Monografías AEDAF, n.º 6, Madrid 2013, pp. 111 y ss.; RUIZ HIDALGO, C.: «La retribución de los administradores después de las sentencias Mahou». *Revista Técnica Tributaria*, n.º 95, 2011, pp. 49 y ss., y «La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad». *Revista Quincena Fiscal*, n.º 20, 2012, pp. 45 y ss.; PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La retribución de administradores y consejeros: gratuidad estatutaria del cargo e IS». *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, n.º 373, 2014, pp. 173 y ss., y «La retribución de los socios como administradores o trabajadores». *Citas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 162, 2014, pp. 2 y ss. (BIB 2014, 1732); FONT GORGORIÓ, P.: *La Relación Socio-Sociedad Profesional. Problemáticas Fiscales*. Thomson

que reabre la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, a raíz de la inclusión de la expresión «en su condición de tales» en el artículo 217.2 del TRLSC, referido a la determinación estatutaria de la remuneración de los administradores, y la adición de los apartados 3 y 4 al artículo 249 del mismo texto legal, que regula la delegación de facultades del consejo de administración y, en particular, el régimen de retribución contractual de los consejeros ejecutivos.

Y aunque, tras la promulgación de la mencionada Ley de reforma, tanto la DGRN⁹, como las Audiencias Provinciales de Barcelona¹⁰ y de Palma de Mallorca¹¹ vinieron a considerar que la remuneración de los administradores «en su condición de tales», sujeta a la exigencia de constancia estatutaria (artículo 217.2 TRLSC) y a la intervención de la junta general en la determinación de su importe máximo (artículo 217.3 TRLSC), no comprende la retribución por el ejercicio de funciones ejecutivas, al tratarse de cometidos adicionales, que no son inherentes al cargo de consejero y, en consecuencia, no se estimaba preciso enmarcar el régimen de retribución contractual de los consejeros ejecutivos regulado en el artículo 249.3 y 4 TRLSC en las previsiones generales establecidas en los artículos 217 a 219 del citado cuerpo legal¹², el TS (Sala de

- Reuters-Aranzadi, Navarra 2017, pp. 173 y ss. y GARCÍA GÓMEZ, A.J.: «Fiscalidad de la retribución de los administradores sociales y su impacto en la tributación de la sociedad». En VVAA: *Retribución y prestación de servicios de los administradores de sociedades*, dirigido por José Antonio García-Cruces, Tirant lo Blanch, Valencia 2018, pp. 383 y ss.
9. En sus Resoluciones de 30 de julio de 2015 (RJ 2015, 4617), 5 de noviembre de 2015 (JUR 2015, 277623), 10 de mayo de 2016 y 17 de junio de 2016.
10. Sentencia (secc. 15.ª) de 30 de junio de 2017 (JUR 2017, 203148), que casa y anula la Sentencia del TS de 26 de febrero 2018, a la que inmediatamente aludiremos.
11. Sentencia de 2 de mayo de 2017 (AC 2017, 1033).
12. En la doctrina mercantilista, así lo han puesto de relieve numerosos autores. Consúltense, entre otros, los estudios de PAZ-ARES RODRÍGUEZ, C.: «El enigma de la retribución de los consejeros ejecutivos». *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, n.º 1, 2008, pp. 1 y ss.; RUIZ MUÑOZ, M.: «La retribución de los administradores y altos ejecutivos de las sociedades de capital: libertad, transparencia y control». En VVAA: *Estudios sobre el futuro Código Mercantil*, libro homenaje al profesor Illescas Ortiz, Universidad Carlos III, Madrid 2015, pp. 860 y ss.; LEÓN SANZ, F.J.: «Art. 217 remuneración de administradores» y «Art. 249 Delegación de facultades del consejo de administración». En VVAA: *Comentario de la reforma del régimen de las sociedades de capital en materia de gobierno corporativo (Ley 31/2014)*, coordinado por Javier Juste Mencía, Thomson Reuters-Civitas, Madrid 2015, pp. 273 y ss. y 497 y ss., respectivamente; JUSTE MENCIA, J. y CAMPINS VARGAS, A.: «La retribución de los consejeros delegados o de los consejeros con funciones ejecutivas. El contrato entre el consejero ejecutivo y la sociedad (arts. 249.3 y 4 y 529 octodecies LSC)». En VVAA: *Junta general y consejo de administración en la sociedad cotizada*, tomo II, coordinado por Antonio Roncero Sánchez, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra 2016, pp. 757 y ss. y SÁNCHEZ-CALERO GUILLARTE, J.: «La retribución de los consejeros ejecutivos». En VVAA: *Estudios sobre órganos de las sociedades de capital*, tomo II, coordinado por Javier

lo Civil), en su conocida Sentencia de 26 de febrero de 2018¹³, ha rechazado abiertamente esta línea interpretativa de los preceptos jurídicos que integran el régimen de la retribución de los administradores del TRLSC, en su actual redacción vigente desde el 1 de enero de 2015.

En su Fundamento de Derecho 6.º, el citado pronunciamiento señala: «La condición de administrador, como de forma reiterada ha declarado este tribunal (en el mismo sentido se ha pronunciado la Sala de lo Social del Tribunal Supremo al interpretar el artículo 1.3.c del Estatuto de los Trabajadores), no se circunscribe al ejercicio de facultades o funciones de carácter deliberativo o de supervisión, sino que son inherentes a su cargo tanto las facultades deliberativas como las ejecutivas. De ahí que el art. 209 TRLSC prevea, con carácter general, que «es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley» (apartado 4).

A juicio del TS, «los administradores sociales, en su condición de tales, tienen facultades deliberativas, representativas y ejecutivas» (FD 6.º, 4) y el hecho de «que la ley permita la delegación de algunas de estas facultades (no todas, pues son indelegables en todo caso las previstas en el actual art. 249.bis TRLSC, algunas de las cuales no tienen un carácter propiamente deliberativo) no excluye que se trate de facultades inherentes al cargo de administrador. Pueden ser delegadas justamente porque se trata de funciones propias de los administradores delegantes, inherentes a su condición de tal. *Nemo dat quod non habet* (nadie da lo que no tiene). No es correcto, por tanto, —reconoce el Alto Tribunal— circunscribir las facultades propias de los administradores «en su condición de tales» a las que son indelegables en un consejo de administración» (FD 6.º, 5).

La Sentencia concluye que los artículos 217 y 249 del TRLSC deben interpretarse de manera cumulativa y no alternativa, de forma que tanto el principio de constancia estatutaria (artículo 217.2), como el límite máximo de la retribución del conjunto de los administradores aprobado por la junta general (artículo 217.3) se aplican a todos los consejeros, incluidos los ejecutivos.

Y, como consecuencia de lo anterior, confirma, al menos, en el ámbito de las sociedades no cotizadas a que se refiere dicho pronunciamiento¹⁴, la vigen-

cia del tradicional esquema bimembre de causas de las posibles remuneraciones a percibir por los administradores¹⁵ en el marco legal del actual TRLSC.

En opinión del Alto Tribunal, «con la expresión “administradores en su condición de tales” se está haciendo referencia al administrador en el ejercicio de su cargo, esto es, el cargo de administrador que se menciona en el primer apartado del art. 217 TRLSC, y se contrapone a la utilización del término “administradores” por preceptos como el art. 220 TRLSC, referido a las sociedades de responsabilidad limitada, que hace referencia no al cargo, sino a la persona que lo desempeña, pero en facetas ajenas a las propias del ejercicio del cargo de administrador» (FD 6.º, 6). Por tanto, las remuneraciones por este último concepto, esto es, por «cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores (como es el caso de las que son objeto del art. 220 TRLSC)» constituyen retribuciones por la realización de actividades ajenas a las que son inherentes a los «administradores en su condición de tales» y han de ajustarse a lo dispuesto en dicho precepto «en el caso de las sociedades de responsabilidad limitada y a las normas reguladoras del conflicto de intereses, con carácter general (en especial, arts. 229.1.a y 230.2 TRLSC), pero no exigen previsión estatutaria» (FD 6.º, 6).

A la vista de la doctrina del TS recién expuesta, y volviendo al hilo de nuestro análisis, cabe concluir, pues, que todas las remuneraciones satisfechas a los consejeros delegados o ejecutivos, esto es, no sólo la retribución ordinaria que les pueda corresponder por el mero hecho de ser miembro del órgano de administración, sino también la de carácter específico que perciban por la

tener un contenido homogéneo y uniforme». En «Perseverare diabolicum. (A propósito de la STS 26-II-2018)». *Diario La Ley*, n.º 9178, sección Tribuna, de 16 de abril de 2018, Wolters Kluwer; p. 8, apartado 3 (La Ley 2567/2018).

Sobre este extremo JUSTE MENCIA y CAMPINS VARGAS señalan que «la interpretación doctrinal en la que se inspira dirige su crítica únicamente a las sociedades no cotizadas, habida cuenta de que en las primeras (se refieren a las sociedades cotizadas) existe mayor protección para los accionistas, a través de distintos medios, entre los que destaca la aprobación por la junta de la política de retribuciones. No podemos dejar de llamar la atención, no obstante, acerca de que los argumentos utilizados por el TS (en particular, la locución “en su condición de tales”, y otras normas de la parte general del Derecho de sociedades de capital), también se emplean en la regulación especial de las cotizadas, aunque precisamente en este contexto exista menor margen para la duda acerca de su significado (cfr. arts. 529 septuagésimas y octodécimas)». En «Interpretación del régimen legal de retribución de administradores. A propósito de la STS de 26 de febrero de 2018». *Revista de Derecho de Sociedades*, n.º 53, 2018, p. 7 (BIB 2018, 11302).

15. Vid., a este respecto, FERNÁNDEZ DEL POZO, L.: «El misterio de la remuneración de los administradores de sociedades no cotizadas». *Revista de Derecho Mercantil*, n.º 297, 2015, pp.6 y ss. (BIB 2015, 4108).

Juste Mencía y Cristóbal Espín Gutiérrez, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra 2017, pp. 353 y ss.

13. (RJ 2018, 695).

14. No obstante, como observa PAZ-ARES RODRÍGUEZ, «con independencia de que dicha doctrina se aplique o no a cotizadas, al singular predicado “en condición de tales”, importado desde el régimen de cotizadas al régimen general del artículo 217.2 LSC, no puede atribuírsele un significado distinto en una y otra parte de la ley. Es un concepto de nueva planta de la reforma que, so pena de esquizofrenia legislativa, ha de

realización de funciones de dirección y gestión de la sociedad, traen causa del ejercicio de la función de administrar y derivan de la relación mercantil que une a dichos consejeros con su entidad, por lo que, a efectos de su tributación en sede del IRPF, tanto una como otra retribución deben calificarse como remuneración de administradores, quedando comprendidas en los rendimientos del trabajo del artículo 17.2.e) de su Ley reguladora.

En esta línea se ha manifestado la DGT, tanto antes, como después de las reformas del año 2014, operadas en el TRLSC y en la regulación del IS¹⁶, rechazando que el citado precepto de la LIRPF se refiera exclusivamente a la retribución de los administradores que no sean consejeros delegados o ejecutivos y, por ende, que pueda otorgarse una distinta calificación a este tipo de rentas, según la actividad de administración social que las origine.

Sobre esta cuestión, el citado Centro Directivo indica: «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» (Consultas V1375-12, de 26 de junio, V0200-13, de 24 de enero y V1984-18, de 3 de julio); e, igualmente, considera que la norma contenida en el artículo 15.e), párrafo tercero de la LIS, incorporada a través de la reforma operada por la Ley 27/2014, «no afecta a la calificación que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas corresponde a las retribuciones satisfechas por el ejercicio del cargo de administrador» (Consulta V3181-15, de 20 de octubre), acogiendo, de esta manera, el tradicional criterio defendido tanto por el TS¹⁷, como por la Audiencia Nacional (en adelante AN)¹⁸ y el TEAC¹⁹, acerca de la tributación y la calificación de dichas percepciones en el impuesto personal que grava la renta del administrador persona física, en concepto de remuneraciones procedentes de su cargo societario, con independencia del trato que debiera dispensarse a su entidad pagadora en el IS.

Y, en todas ellas, como decimos, la DGT rechaza la posibilidad de otorgar un tratamiento diferenciado a la retribución percibida por los adminis-

tradores, en función del tipo de cometidos de administración social que desempeñen en la entidad, apoyando su argumentación en las dos principales conclusiones alcanzadas por la doctrina del vínculo de la jurisprudencia del TS (Salas Social, Civil y Contencioso-Administrativo), doctrina que «resucita o desempolva»²⁰ el Alto Tribunal, ahora su Sala Civil, a través de la mencionada Sentencia de 26 de febrero de 2018.

En particular, nos referimos: por un lado, a la exclusión de la laboralidad de la relación de administración social, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.3.c) del TRLIT, precepto al que la jurisprudencia de la Sala de lo Social del TS ha otorgado un alcance general, comprensivo, por tanto, de todas las funciones desarrolladas por los miembros del órgano de administración que corresponden a su competencia general, pues son inherentes al cargo todos los cometidos que se refieren a la administración de la entidad²¹; y, por otro, a la imposibilidad de que una misma persona pueda mantener dos vínculos jurídicos «uno mercantil y otro laboral» por actividades de gestión y representación de la sociedad y, en consecuencia, que en el ámbito de la relación de administración social, las partes puedan pactar la superposición de un contrato laboral de alta dirección²².

En síntesis, en el estado actual de nuestro Derecho positivo, debe advertirse

20. La expresión es de PAZ-ARES RODRÍGUEZ, C., en «Perseverare diabolicum. (A propósito de la STS 26-II-2018)». *Ob. cit.*, p. 4.

21. En relación con este aspecto, el razonamiento realizado por la DGT, que reproduce prácticamente en términos literales en las numerosas consultas donde se ha pronunciado sobre el particular, es el que sigue: «(...) debe señalarse que, tanto el artículo 1.3.c) del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo (en la actualidad, artículo 1.3.c) del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre), como la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, las Sentencias de 22 de diciembre de 1994 y de 26 de diciembre de 2007) consideran que no existe relación laboral entre el administrador y la sociedad, sino que se trata de una relación mercantil; pero esta calificación de la relación administrador-sociedad no impide la calificación, a efectos del IRPF, de la renta percibida de la sociedad por la condición de administrador, que es la de rendimiento del trabajo, por aplicación del artículo 17.2.e) de la LIRPF».

22. «Debe tenerse en cuenta «afirma la DGT» 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 estimarse 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». En idénticos términos se ha pronunciado el TEAC, en su Resolución de 6 de noviembre de 2014 (disponible en <http://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCreac/>).

16. Mediante la aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS, en la que se incorpora una norma, en concreto, en su artículo 15.e), párrafo tercero, en cuya virtud quedan excluidas del concepto de liberalidades no deducibles de la base imponible de dicho tributo, «las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato laboral con la entidad».

17. Sentencia del TS de 26 de septiembre de 2013.

18. Sentencia de la AN de 17 de junio de 2004 (JUR 2004, 188117).

19. Resolución del TEAC de 6 de febrero 2014 dictada en unificación de criterio y en el mismo sentido la de 5 de julio de 2016 (disponibles en <http://serviciostelematicos.minhap.gob.es/DYCreac/>).

que la previsión específica establecida en el artículo 17.2.e) de la LIRPF se refiere y alcanza a los distintos conceptos retributivos (sueldos, dietas, contribuciones a planes de pensiones, primas de seguros, participación en beneficios de la sociedad, bonus asociados al cumplimiento de objetivos plurianuales, indemnizaciones por cese, entrega de acciones, *stock options* o remuneraciones referenciadas en valor de la acción, etc.), que pueden satisfacerse a los administradores sociales, incluidos los miembros de los consejos de administración y, dentro de los mismos, los consejeros delegados o con funciones ejecutivas y, por tanto, todos ellos reciben un tratamiento unitario en el ámbito de este Impuesto.

2. SUPUESTOS EXCLUIDOS. EN ESPECIAL, LA REMUNERACIÓN POR SERVICIOS PRESTADOS A LA SOCIEDAD DISTINTOS DE LOS QUE DERIVAN DE LA CONDICIÓN DE ADMINISTRADOR

Delimitadas en sentido positivo las retribuciones de los administradores y miembros de los consejos de administración de sociedades de capital incluidas en el ámbito del artículo 17.2.e) de la LIRPF, procede en sentido negativo acotar aquellas que resultan excluidas del mismo.

En este sentido, y de cuanto antecede, parece claro que quedan fuera del ámbito de dicha norma, las percepciones que el administrador puede recibir de su entidad por la realización de cometidos que exceden los propios del ejercicio de las funciones de gestión y representación que le corresponden por razón de su nombramiento (por ejemplo, prestaciones de trabajo, servicios u obras por cuenta propia o en el marco de una relación laboral común).

Tanto el TRLSC²³, como la jurisprudencia del TS²⁴ admiten, en estos supuestos, la licitud de la superposición de dos relaciones o vínculos jurídicos entre sociedad y administrador (una societaria y otra extra-societaria, de carácter laboral o mercantil) y, por consiguiente, la dualidad de retribuciones económicas de tal sujeto; por ejercer de administrador y por desarrollar, a su vez, funciones distintas a las propias del cargo en el seno de la organización; remuneraciones estas últimas que son independientes de las que correspondan por razón de su nombramiento como representante orgánico y, de ahí que, entre otras consecuencias, no resulten afectadas por el principio de gratuidad establecido en el artículo 217.1 del TRLSC.

En punto a esta cuestión, según confirma el Alto Tribunal, «la gratuidad

para el desempeño del cargo de administrador lo es para realizar las funciones de gestión, dirección y representación de la compañía y no para aquellas otras expresamente previstas en el art. 67 LSRL, que considera bastante el acuerdo de la junta general para el establecimiento o modificación de cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre sociedad y administrador, como es la que se desarrolla en el marco de una relación contractual, propia de una prestación de servicios profesionales como Letrado, ajena a la administración y al mandato estatutario, que ha sido consentida y establecida por la misma sociedad, que de otra forma hubiera necesitado contratar estos servicios fuera de la misma» (Sentencia de 28 de septiembre de 2010²⁵, FD 2.º).

Ahora bien, como es obvio, para que pueda apreciarse la autonomía de una y otra relación jurídica y, por ende, de las retribuciones que correspondan a cada una de ellas, es necesario que el objeto o contenido material de dichas relaciones sea distinto, no pudiendo concurrir redundancia funcional²⁶. En definitiva, las prestaciones de cualquier clase de servicio u obra contratados por la entidad con su administrador no pueden quedar subsumidas en el contenido de las tareas y funciones que configuran la posición de administrador. Debe tratarse, por tanto, de una «actividad específica diversa²⁷» a la que deriva del cargo societario; una actividad adicional, distinta y claramente deslindada de las competencias de los administradores, definidas, con carácter general, por el artículo 209 del TRLSC: gestión y representación de la sociedad.

Determinar qué cometidos de gestión de la entidad se engloban o quedan al margen de las funciones de administración social, en muchas ocasiones, no resulta tarea fácil.

Dada esta realidad, y con el fin de conseguir cierta seguridad jurídica, se han presentado diversas consultas a la DGT, planteándole si las funciones desempeñadas por miembros de consejos de administración de sociedades de capital en determinados puestos en el seno de la propia organización deben entenderse subsumidas en las competencias que les corresponden como representantes orgánicos de la entidad.

A este respecto, y siguiendo la doctrina de las Salas de lo Social y de lo Contencioso-Administrativo del TS²⁸, el Centro Directivo considera que las

23. (RJ 2010, 7145).

24. Así lo pone de manifiesto GARCÍA-CRUCES GONZÁLEZ, J. A., en «La prestación de otros servicios por los administradores sociales y su remuneración». En VV.AA.: *Retribución y prestación de servicios de los administradores de sociedades*, dirigido por José Antonio García-Cruces, Tirant lo Blanch, Valencia 2018, p. 247.

27. En igual sentido se pronuncian las Resoluciones del TEAC de 6 de febrero 2014 y de 5 de julio de 2016, antes citadas.

28. De la doctrina de la Sala Cuarta del TS se hacen eco las Sentencias de su Sala Tercera

23. Vid., además de las prescripciones dispuestas para las sociedades cotizadas [artículo 529 *ter*.1.h)], los artículos 230, en sede de sociedad de responsabilidad limitada, y 230.2, aplicable al resto de tipos sociales capitalistas.

24. Sirvan de ejemplo las Sentencias del TS de 19 de diciembre de 2012 (RJ 2012, 4878) y 18 de junio de 2013 (RJ 2013, 4632).

funciones que, de acuerdo con nuestra práctica societaria, se atribuyen a los puestos de Director General o Gerente quedan englobadas en los cometidos del cargo de administrador, de modo que las retribuciones que se perciben por razón de estos puestos se incluyen, a efectos de su gravamen en el IRPF, entre los rendimientos del trabajo previstos en el artículo 17.2.e) de su Ley reguladora (Consulta V0200-13, de 24 de enero)²⁹.

La aplicación de este criterio de jerarquía o de reserva a los administradores sociales del más alto poder de gestión y dirección permitiría considerar, como indica GARCÍA-CRUCES, que «actuaciones de grado inferior pueden –e, incluso, deben– quedar al margen de lo que es la tarea de administrar»³⁰.

«Sin embargo –continúa el citado autor–, este criterio muestra una relatividad enorme en lo que hace a su alcance» y de ahí que «para resolver el interrogante que nos interesa, será precisa una valoración individualizada de las distintas situaciones posibles y de la dimensión de la actividad empresarial a fin de concretar si una determinada actividad puede ser objeto de un contrato de servicios u obra que venga a perfeccionar el administrador con la sociedad a la que sirve»³¹.

En suma, «un análisis de las circunstancias de hecho que concurren en las

de 13 de noviembre de 2008, 11 de marzo de 2010, 22 de diciembre de 2011 o 5 de febrero de 2015.

Así, en el Fundamento de Derecho 13.º de la citada Sentencia de 13 de noviembre de 2008 (recurso 2578, 2004) podemos leer: «(…), aunque la jurisprudencia admite que los miembros del Consejo de administración “puedan tener al mismo tiempo una relación laboral con su empresa”, “ello sólo sería posible para realizar trabajos que podrían calificarse de comunes u ordinarios; no así cuando se trate de desempeñar al tiempo el cargo de consejero y trabajos de alta dirección (Gerente, Director General, etc.) dado que en tales casos el doble vínculo tiene el único objeto de la suprema gestión y administración de la empresa, es decir, que el cargo de administrador o consejero comprende por sí mismo las funciones propias de alta dirección” (Sentencia de 26 de diciembre de 2007, FD Segundo)».

En esta misma línea, el TEAC, en la Resolución de 5 de julio de 2016, antes citada, concluye, fijando el siguiente criterio: «Cuando resulte acreditado que las únicas funciones que realiza un administrador, además de las propias de la relación mercantil, son las tareas propias de un director gerente, debe prevalecer la calificación mercantil (…)

29. En cambio, en la contestación a la Consulta V1638-15, de 27 de mayo, referida a un Director Comercial y Consejero Delegado de una sociedad que, además, es socio con un porcentaje del 32 por 100 de participación en su capital social, la DGT parece aceptar que el cargo de Director Comercial posibilita el mantenimiento de una relación laboral común con la entidad, tal y como examinaremos más adelante en el epígrafe 2.2 de este trabajo.

30. GARCÍA-CRUCES GONZÁLEZ, J. A.: «La prestación de otros servicios por los administradores sociales y su remuneración». Ob. cit., p. 250.

31. *Ibid.*, p. 251.

tareas realizadas», cuya valoración, como recuerda la DGT, en la contestación a la Consulta V3803-17, de 27 de diciembre, «corresponde a los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria» y puede ser acreditada por el administrador a través de los medios generales de prueba admitidos en Derecho³².

Justificar la realización de este tipo de tareas distintas a las que configuran la posición del administrador social, y deslindar las retribuciones obtenidas por uno y otro cometido constituye una fuente de continuas controversias entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

Sobre este extremo, y sin ánimo de exhaustividad, debemos recordar que el TS³³ ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la idoneidad de determinados medios de prueba aportados por los administradores y sus respectivas entidades para acreditar la existencia de una relación contractual, propia de una prestación de servicios profesionales o de trabajos comunes u ordinarios, ajenos a la administración social y al mandato estatutario, insistiendo en que, en todo caso, habrá que atender a la realidad de los servicios prestados, al margen de cuál sea la calificación otorgada por las partes intervinientes en esa relación³⁴, la existencia o no de contrato, nóminas y alta en el régimen general de la Seguridad Social o el tipo de retención practicado por la empresa a las retribuciones por dichos servicios o actividades.

Por tanto, lo determinante, tanto antes como ahora, es justificar que la remuneración que en tales supuestos recibe el administrador de su entidad procede del desempeño de actividades adicionales a las propias del cargo.

A efectos del IRPF, dicha remuneración constituye renta sometida a grava-

32. Nuestro ordenamiento tributario establece los medios de prueba en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). «En los procedimientos tributarios –dice el apartado 1 del citado precepto– serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa».

33. Es particularmente ilustrativa al respecto la Sentencia de la Sala de lo Contencioso del TS de 5 de febrero de 2015, en cuyo Fundamento de Derecho 1.º se efectúa un amplio recorrido por la jurisprudencia atinente a la cuestión que nos ocupa tanto de la Sala de lo Social, como Civil del Alto Tribunal.

34. Principio de calificación que recoge el artículo 13 de la LGT, cuyo «cabal sentido –indican MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO– es que cuando la ley describe y grava como hecho imponible una determinada operación jurídica, el aplicador habrá de calificar el hecho, acto o negocio efectuado por los particulares de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, atendiendo a su contenido y a sus prestaciones y efectos jurídicos, sin tener que atenerse a la forma o denominación dadas por las partes, con el fin de comprobar si se ha dado realmente la operación jurídica que la norma tributaria quiere gravar». En *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 29.ª edición, Tecnos, Madrid 2018, p. 261.

men, debiendo integrarse en la base imponible del Impuesto de su perceptor, de acuerdo con la calificación tributaria que proceda en cada caso³⁵.

Nótese que, a diferencia de lo que sucede con las retribuciones obtenidas por el cargo de administrador, que siempre se consideran rendimientos del trabajo por expresa determinación legal [artículo 17.2.e) de la LIRPF], las percepciones que se reciban como consecuencia de la realización de cometidos adicionales a los que derivan de dicho nombramiento son susceptibles de calificarse, bien como rendimientos de actividades económicas, o bien como rendimientos del trabajo, lo que, sin duda, resulta muy relevante, dadas las diferencias existentes en el régimen de tributación de ambos rendimientos, tanto desde el punto de vista sustancial (gastos deducibles, posibles deducciones a aplicar, tipos de retención que soportan esas rentas, etc.), como formal (obligaciones registrales, libros-registro de ingresos, de gastos, etc.)³⁶.

De ahí que la determinación de la tributación aplicable a estas retribuciones en sede del IRPF de la persona física administradora requiera la realización de una previa labor de calificación jurídico-tributaria de tales rentas; una labor que debe efectuarse no sólo atendiendo al tipo de trabajo prestado a la sociedad –al margen de su condición de administrador–, sino también a la forma en que se desarrolla ese trabajo –en régimen de dependencia y ajenidad o mediante una ordenación autónoma de medios de producción propios, asumiendo el riesgo de la actividad desplegada–, para lo cual, además, es necesario analizar el objeto social de la entidad y si dicha persona tiene mayoría o una posición preeminente en el capital social de la misma³⁷.

35. Además, y con independencia de la calificación tributaria que corresponda a la retribución devengada por dichos servicios, en tales supuestos será de aplicación el artículo 18 de la LIS, que regula el régimen de las operaciones vinculadas, por lo que la valoración de estos servicios o trabajos prestados por los administradores a su sociedad deberá realizarse por su precio normal de mercado (artículo 41 LIRPF). Sobre este aspecto insistiremos en el epígrafe 2.1 del presente trabajo.

36. Sin olvidar, claro está, las consecuencias que se proyectan en otros tributos, como el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuya Ley reguladora (Ley 37/1992, de 28 de diciembre), en su artículo 7.5, establece la no sujeción al Impuesto de «los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial».

Un detenido estudio sobre esta cuestión puede encontrarse en FONT GORGORIÓ, P.: *La Relación Socio-Sociedad Profesional. Problemáticas Fiscales*, Ob. cit., pp. 68 y ss.

37. Recordemos que la Nota n.º 1/12 del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria, de 22 de marzo de 2012, titulada «Consideraciones sobre el tratamiento fiscal de los socios de entidades mercantiles», señala: «es perfectamente posible que un socio de una entidad no lleve a cabo ordenación por cuenta propia (...). Eso sí, a partir de un 50 por ciento de participación en el capital social de la entidad no podrá entenderse que se dan las citadas notas de dependencia o ajenidad, por lo que en este caso sí debe considerarse que existe tal ordenación por cuenta propia». Este criterio relativo al porcentaje de participación en el capital social de la entidad

En relación con la cuestión que, en estos momentos, abordamos, interesa recordar una de las notas caracterizadoras de los rendimientos del trabajo en el ámbito del IRPF. Nos referimos al carácter residual de esta categoría de renta frente al concepto de rendimientos de actividades económicas al que se otorga un carácter preferente. Así se desprende de lo dispuesto en el artículo 17.1 de la Ley del citado Impuesto, en el que tras delimitar en sentido positivo las contraprestaciones o utilidades que se consideran rendimientos íntegros del trabajo –todas las que deriven del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria–, concreta en sentido negativo tal delimitación, al establecer que «no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas».

Dado, pues, que la calificación como rendimientos de actividades económicas excluye la calificación como rendimientos del trabajo, las percepciones que obtengan los administradores por la realización en su entidad de funciones distintas a las propias de su nombramiento sólo pueden merecer esta última consideración cuando en el desarrollo de dichas funciones no puedan apreciarse las circunstancias reguladas en el artículo 27.1, párrafo primero de la LIRPF.

En su virtud, se consideran derivados de la actividad económica los rendimientos «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. (...)».

Ahora bien, aparte de esta definición general de rendimientos de actividades económicas, la LIRPF contiene una norma específica de calificación, concretamente, en el párrafo tercero del citado artículo 27.1, que permite atribuir, de forma directa, tal consideración a las retribuciones recibidas por los socios personas físicas como contraprestación por los servicios profesionales que prestan para su sociedad, siempre que se cumplan las exigencias que, a tal efecto, preceptúa dicha disposición.

En concreto, el mencionado precepto reza así: «No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital

que en la mencionada Nota se aplica para calificar los servicios, cualquiera que sea su naturaleza, que prestan los socios personas físicas a su sociedad, como veremos de manera inmediata, se incorpora en el artículo 27.1, párrafo tercero de la LIRPF, tras su reforma por la Ley 26/2014, pero sólo para un tipo concreto de servicios: los servicios de carácter profesional.

Del mismo modo, interesa resaltar que la DGT, a la hora de calificar las retribuciones que perciben los administradores por el desempeño de otros cometidos en la propia organización empresarial, distintas a las funciones propias de su cargo, pone especial énfasis en la participación o no del administrador en el capital social de la entidad. A este aspecto aludiremos en las siguientes líneas.

participe derivados de las 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 diciembre, 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».

Se trata de una norma de indudable trascendencia para determinar el régimen de tributación que corresponde en el IRPF a los administradores que posean el control efectivo, directo o indirecto, de sociedades³⁸ dedicadas a la prestación de servicios de carácter profesional³⁹, cuando la actividad desarrollada en el seno de la propia organización, al margen de su condición de administrador, y que origina el abono de estas retribuciones sea, precisamente, la realización de los servicios profesionales que constituyan el objeto de la sociedad.

Si concurren los citados requisitos de actividad⁴⁰, tanto de la entidad, como del administrador socio o partícipe, las remuneraciones devengadas por este

38. En los términos establecidos en el artículo 305 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (en adelante, TRLGSS), en el que se regula el encuadramiento en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (en adelante, RETA) de los administradores de sociedades de capital en los supuestos a los que aludiremos de manera inmediata y siempre que, además, posean el control efectivo de la misma de forma directa (por su propia participación en el capital social) o indirecta (a través de familiares hasta el segundo grado con los que conviva).

39. La actividad de la sociedad tendrá carácter profesional cuando se encuentre clasificada en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), independientemente de que por aplicación de la regla 3.ª 3 de la citada Sección Primera de aquellas. Así lo ha puesto de relieve la DGT, en reiteradas Consultas (V2168-15, de 15 de julio; V2484-15, V2501-15, ambas de 5 de agosto; V3740-15, de 26 de noviembre; V3921-16, de 16 de septiembre; V0628-18, de 8 de marzo; V1558-18, de 6 de junio, entre otras).

40. En las Consultas citadas en la nota anterior, el Centro Directivo señala: «el ámbito subjetivo de la regla contenida en el tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF debe quedar acotado a sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales. Debe tenerse en cuenta al respecto que dicho ámbito no queda restringido al definido en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales, sino que es más amplio, al abarcar a todas las actividades previstas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que incluirá tanto a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007, como a otras sociedades dentro de cuyo objeto social se comprenda la prestación de los servicios profesionales incluidos en la referida Sección y no constituidas como sociedades profesionales de la Ley 2/2007. Además, será necesario igualmente que la actividad desarrollada por el socio en la entidad sea precisamente la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad, debiendo entenderse incluidas, dentro de tales servicios, las

tipo de servicios se califican como rendimientos de actividades profesionales, siempre que dicho sujeto se encuentre dado de alta, por la prestación de tales servicios⁴¹, en el RETA⁴², o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial⁴³.

Según expone FONT GORGORIO, el legislador tributario «no parece contemplar la inclusión en el RETA como un mero requisito formal, sino que equipara dicha circunstancia a la existencia de control efectivo en la sociedad (control que excluiría la dependencia y ajenidad, por lo que se daría la ordenación por cuenta propia), siendo éste el elemento que fundamenta la regla objetiva de calificación fiscal de los servicios profesionales prestados por los socios personas físicas a su sociedad»⁴⁴.

tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional».

41. En caso contrario, según la interpretación de la DGT expresada en las Consultas mencionadas en la nota n.º 39, la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo personal, al preverlo así el artículo 17.1 de la LIRPF, que otorga tal consideración a las contraprestaciones o utilidades que deriven del «trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas».

42. De acuerdo con el apartado 2.b) del artículo 305 del TRLGSS, están expresamente comprendidos en este régimen especial, «quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleve el desempeño del cargo de consejero o administrador, o quienes presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social».

Junto a esta presunción *iuris et de iure*, el precepto incluye las siguientes presunciones *iuris tantum*, en favor de la existencia de un control efectivo con un grado de participación menor: 1.º Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios con los que conviva y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado; 2.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo, o bien a la cuarta parte, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

Aún no concurriendo las circunstancias anteriores, la Administración puede demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad.

Además, el artículo 306.2 TRLGSS dispone que no están comprendidos en este régimen los socios, sean o no administradores, de sociedades de capital cuyo objeto social no esté constituido por el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, sino por la mera administración del patrimonio de sus socios.

43. Por su parte, la letra g) del artículo 305.2 del TRLGSS establece que estarán obligatoriamente incluidos en el RETA «quienes ejerzan una actividad por cuenta propia, en las condiciones establecidas en el apartado 1, que requiera la incorporación a un colegio profesional, sin perjuicio de lo previsto en la disposición adicional decimoctava» (referente al encuadramiento de los profesionales colegiados).

44. FONT GORGORIO, P.: *La Relación Socio-Sociedad Profesional. Problemáticas Fiscales*. Ob. cit., p. 160.

Fuera de los supuestos incluidos en el marco de este precepto (por ejemplo, cuando las actividades que constituyan el objeto de la entidad sean de carácter empresarial⁴⁵), habrá que examinar cada caso en concreto, dado que la calificación como rendimientos de actividades económicas de las retribuciones que en tales supuestos se satisfagan por trabajos o servicios, distintos a los de administración social, exige el cumplimiento de dos requisitos esenciales: la ordenación por cuenta propia del administrador de la actividad adicional que presta a su organización y de los medios materiales y humanos que utiliza para desarrollarla.

En particular, cuando no puede apreciarse la existencia de ordenación por cuenta propia, al concurrir las notas de dependencia y ajenidad en la relación entre el administrador y la sociedad en la que ostenta el cargo, o bien cuando los medios de producción empleados para ejercer dicha actividad residan en la entidad, las rentas obtenidas por los servicios prestados a la propia organización ajenos a los cometidos de administración se calificarán como rendimientos del trabajo personal.

El trabajo común es una actividad distinta del desempeño de la función de administración social, por lo que si se acredita que dicho trabajo se desarrolla de forma efectiva, en régimen de dependencia y ajenidad⁴⁶, no existiendo, por tanto, ordenación por cuenta propia alguna, es posible admitir la compatibilidad entre el cargo de administrador y la prestación de servicios en el marco de

45. Conforme a la doctrina de la DGT, cuando las actividades que constituyan el objeto de la sociedad y que los socios desarrollan no estén incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, resulta inaplicable la regla especial de carácter objetivo contenida en el párrafo tercero del artículo 27.1 de la LIRPF y, en consecuencia, la calificación de las rentas percibidas por los socios como procedentes o no de una actividad económica dependerá del cumplimiento de los requisitos establecidos en los dos párrafos primeros del citado precepto (Consultas V2335-15, de 24 de julio, V2259-17, de 8 de septiembre y V0681-18, de 14 de marzo, por ejemplo).

46. Tal y como hemos advertido, uno de los criterios que emplea la Administración tributaria para determinar la existencia o no de dependencia y ajenidad es el relativo al porcentaje de participación en el capital social de la entidad que, en su caso, ostente el administrador y, a la vez, socio o participe de la misma, estimando que cuando dicho porcentaje conlleve la inclusión de dicha persona en el RETA la propia normativa laboral excluye la posibilidad de otorgar tal carácter a la relación existente entre este y su sociedad, a efectos de las prestaciones de trabajo o servicios que no son los propios del cargo.

No obstante, cuando la actividad de la entidad es de carácter empresarial, esta circunstancia no impide que las retribuciones que se abonon a los administradores y socios por tales servicios se califiquen como rendimientos del trabajo personal (en este caso, no procedentes de una relación laboral), dado que en atención a la naturaleza de la actividad desarrollada por la sociedad, se considera que los medios de producción (humanos y materiales) residen no en la persona física, sino en la propia entidad. Sobre el particular, vid. las Consultas de la DGT V3179-15, de 20 de octubre, V2702-17, de 23 de octubre y V1138-18, de 30 de abril, entre otras.

una relación de índole laboral, dado que en estos casos no juega la exclusión del artículo 1.3.c) del TRLET.

Así lo confirma la DGT en los supuestos de administradores sin participación en el capital social de su entidad o con una participación de escasa relevancia (Consultas V0351-13 y V0356-13, ambas de 7 de febrero, V3464-13, de 27 de noviembre, V0139-17, de 23 de enero y V0629-18, de 7 de marzo, entre otras), aceptando, cuando acaecen estas circunstancias, el carácter laboral de la relación existente entre estos y sus respectivas sociedades, a efectos de las actividades y servicios prestados a las mismas y, por consiguiente, la calificación de las retribuciones devengadas por el desarrollo de tales funciones como rendimientos del trabajo del artículo 17.1 de la LIRPF.

Obsérvese que, en estos casos, la doble actividad, como administrador societario y como trabajador común, puede originar el abono de dos remuneraciones independientes, esto es, por ejercer las funciones de gestión y representación de la entidad, siempre, claro está, que no se haya establecido la gratuidad de las mismas, y por prestar servicios a la empresa en el ámbito de una relación laboral ordinaria.

Las retribuciones que se devenguen por una y otra condición quedan sujetas a tributación en el IRPF de su perceptor. Y, en ambos supuestos, con la calificación de rentas del trabajo. Sin embargo, resulta imprescindible deslindar dichas remuneraciones, habida cuenta del distinto tratamiento que en el marco de este Impuesto se dispensa a los rendimientos del trabajo obtenidos por relaciones de carácter laboral (artículo 17.1) y de carácter mercantil por labores de administración social [artículo 17.2.c)].

III. LOS RENDIMIENTOS DEL TRABAJO DE LOS ADMINISTRADORES SOCIALES

1. PERSPECTIVA GENERAL

Conforme acabamos de analizar, en el ámbito del IRPF, la realización en una sociedad mercantil capitalista de las actividades de administración social conlleva que las retribuciones que pueda recibir el administrador persona física por tales cometidos, ya sea por el desempeño de funciones deliberativas, o por funciones ejecutivas, proceda calificarlas como derivadas del trabajo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 17.2.c) de la LIRPF. Y ello, hay que recordar, aun cuando en el IS se hayan considerado como una liberalidad no

deducible⁴⁷, o aun cuando las retenciones realizadas por la entidad no se ajustan a esta calificación⁴⁸.

Atendiendo a las notas generales que delimitan y configuran los rendimientos del trabajo en el IRPF, es evidente que, en el marco de dicho Impuesto, por remuneración de administradores debe entenderse toda percepción, en dinero o en especie, derivada, directa⁴⁹ o indirectamente, de la realización de las funciones establecidas en el artículo 209 del TRLSC, cualquiera que sea la forma que revista y el momento en que se obtenga.

Según vemos, no es preciso que el origen de estas retribuciones sea inmediato, pudiendo tratarse de percepciones diferidas que el administrador obtiene tras la extinción de su cargo. Este es el caso de la indemnización que puede recibir como consecuencia de su cese, o la renta vitalicia reconocida en favor de determinados administradores, consejero delegado o presidente del consejo de administración, que habiéndolo sido durante un determinado plazo, alcancen la edad de jubilación en el ejercicio del cargo societario.

Como advierte la DGT⁵⁰, en contestación a la Consulta V2679-15, de 16 de septiembre, tales «premios de jubilación» satisfechos directamente por la sociedad son retribuciones de administradores y, por tanto, el importe total recibido debe computarse como rendimiento íntegro del trabajo del artículo 17.2.e) de la Ley, no procediendo la aplicación de la reducción por irregularidad cuando se abonen en forma de renta vitalicia (artículo 18.1 LIRPF).

Por otra parte, y como ya se ha adelantado, cuando hablamos de remuneración de administradores sociales personas físicas debemos considerar tanto la retribución dineraria, como la percibida en especie.

47. Cfr. Sentencias de la AN de 17 de junio de 2004, del TS de 26 de septiembre de 2013 y Resoluciones del TEAC de 6 de febrero 2014 y 5 de julio de 2016, ya citadas.

48. Cfr. Sentencias del TS de 11 de marzo de 2010 (FD 8.º) y 5 de febrero de 2015 (FD 3.º).

49. Nótese la amplitud que la DGT atribuye a esta cualidad, en su Consulta V1389-01, de 9 de julio, en la que otorga la calificación de rendimiento del trabajo derivado del ejercicio de las funciones de administración a la sanción pagada por una sociedad por cuenta de los administradores condenados por delito fiscal, estimando que dicha condena es «consecuencia directa del trabajo que han desempeñado para la propia sociedad y en beneficio de ésta», esto es, un pago que asume la sociedad «en consideración al trabajo realizado» por los administradores en la entidad, que comporta un supuesto de obtención de renta (hecho imponible del IRPF) y, por consiguiente, procede calificar como rendimientos del trabajo.

50. Sobre la percepción de estos premios o complementos por jubilación, vid., asimismo, las Consultas de la DGT V1003-13, de 27 de marzo y V2908-13, de 1 de octubre, en las que se pone de relieve que la calificación de estas retribuciones como rendimientos del trabajo a efectos del IRPF es independiente de que dichas retribuciones sean o no deducibles en el IS, en caso de que no estuvieran previstas en los estatutos de la sociedad.

De acuerdo con el párrafo primero del artículo 42.1 de la LIRPF, constituyen rentas en especie «la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien los conceda». Pues bien, cuando tales retribuciones en especie deriven de la relación mercantil que une al administrador con la sociedad en la que ostenta el cargo, deben entenderse comprendidas en los rendimientos del trabajo previstos en la letra e) del artículo 17.2 de la Ley 35/2006.

No obstante, a estos efectos, es preciso que tenga lugar una utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, gratuitos o a precios rebajados, y que lo sea para fines particulares del administrador⁵¹. Lógicamente, cuando tal utilización o consumo tuviera lugar para el desarrollo de las tareas propias de su nombramiento no estaremos ante un supuesto de obtención de renta.

51. Por ejemplo, cuando la sociedad pague las cuotas del RETA correspondientes a sus administradores. Dichas cotizaciones constituyen un mayor rendimiento del trabajo, en concepto de retribución en especie por sus funciones de gestión y representación de la entidad, de manera que, conforme a las reglas establecidas en el artículo 43 de la LIRPF, deben integrarse en la base imponible del IRPF, adicionando el ingreso a cuenta realizado –cuya cuantía será la que resulte de aplicar el porcentaje específico de retención que corresponde a los administradores sociales sobre la valoración de la retribución en especie–, salvo en el supuesto de que el administrador también reciba retribuciones dinerarias y la sociedad haya optado por descontar el ingreso a cuenta de dichas percepciones dinerarias, en cuyo caso este debe integrar exclusivamente el valor de la retribución en especie.

Además, dichas cotizaciones podrán ser deducidas, como gastos, a efectos de la determinación del rendimiento neto del trabajo obtenido por el administrador por razón de su cargo societario (artículo 19.2.a) LIRPF).

En cambio, a juicio de la DGT (Consulta V2365-16, de 30 de mayo), no existe retribución en especie por el abono de la prima única satisfecha por la sociedad a un seguro individual de vida, que no instrumenta compromisos por pensiones en los términos previstos en la Disposición Adicional 1.ª del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones (aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre), con el fin de garantizar al administrador la percepción de determinadas retribuciones futuras, al no existir un derecho cierto al cobro de la prestación por el beneficiario, como sucede, cuando la renuncia de la entidad (tomador) tanto al derecho de rescate como a la posibilidad de modificar el beneficiario está condicionada a un hecho futuro e incierto (además de al fallecimiento o supervivencia del asegurado, al cumplimiento del pacto de no competencia).

Ahora bien, si en un momento posterior al pago de la prima, con arreglo a las condiciones de la póliza del seguro, la renuncia de la sociedad al derecho de rescate y a la posibilidad de modificar el beneficiario deviene incondicional, se originará un derecho cierto al cobro de la prestación, por lo que, en ese momento posterior, el administrador obtendrá una renta del trabajo en especie procedente de su entidad conforme al artículo 42.1 de la LIRPF.

Esto es lo que sucede, como afirma la DGT⁵², cuando la sociedad de capital pone a disposición del administrador los medios para que este pueda realizar los desplazamientos y estancias necesarios para la realización de su actividad, es decir, proporciona medios de transporte propiedad de la entidad y, en su caso, el alojamiento (por ejemplo, mediante el abono de facturas de hotel y comidas expedidas a nombre de la empresa). En tales casos, no existirá renta para los administradores sociales, dado que no cabe apreciar un beneficio particular para los mismos.

Por el contrario, cuando el disfrute gratuito de viviendas (arrendadas o propiedad) de la compañía o la utilización o entrega de vehículos automóviles pertenecientes a la misma sea para fines particulares del administrador⁵³, en aplicación del artículo 42.1 de la LIRPE, procederá la imputación de una retribución del trabajo en especie y su valoración, tras la modificación operada en el régimen de las operaciones vinculadas por la Ley 27/2014, debe efectuarse, como señala la DGT, «según lo establecido en el artículo 43.1 de la LIRPE, incluyendo las especialidades que dicho precepto regula en su número 1.º para este tipo de rentas del trabajo en especie» (CV 1984-18, de 3 de julio)⁵⁴.

52. Vid., entre otras, las Consultas de la DGT V3179-15, de 20 de octubre, V2702-17, de 23 de octubre, y V1138-18, de 30 de abril.

53. En estos supuestos resulta esencial la prueba de la existencia de «fines particulares». A modo de ejemplo, podemos traer a colación las Sentencias del TSJ de Castilla y León (Valladolid) [Sentencias 2273/2015 (JUR 2015, 248204) y 2275/2015 (JT 2015, 1487)], ambas de 8 de octubre, en las que se suscita el caso de un administrador único de una sociedad que utiliza para fines particulares un vehículo automóvil de alta gama, propiedad de la misma, pronunciándose el Tribunal sobre la suficiencia de la prueba practicada por la Administración tributaria a efectos de la imputación como retribución del trabajo en especie de la cantidad resultante de aplicar el 20 por 100 al coste de adquisición del vehículo, conforme a lo dispuesto en el artículo 43.1.1.º.b) de la LIRPE.

54. Interesa resaltar que, con anterioridad a la entrada en vigor del actual régimen de las operaciones vinculadas en el IS, y a través de la contestación a la Consulta 2182-00, de 28 de noviembre, el Centro Directivo vino a considerar que en la valoración de la retribución en especie de la administradora única de una sociedad anónima como consecuencia de la utilización gratuita de una vivienda de la entidad no operaba el límite máximo del 10 por 100 de las restantes contraprestaciones del trabajo, establecido en aquellos momentos en el artículo 44.1.1.º.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre y, en la actualidad, en el artículo 43.1.1.º.a) de la Ley 35/2006, por lo que el importe de dicha retribución en los supuestos en que el inmueble tuviera asignado valor catastral debía venir determinado por la cantidad resultante de aplicar a dicho valor el porcentaje del 10 por 100 (5 por 100 siempre que dicho valor hubiera sido revisado y entrado en vigor en el plazo establecido en dichas normas).

«Por otra parte —afirmaba la DGT en la citada Consulta—, si la valoración de la renta en especie, de acuerdo con lo anteriormente señalado, excede del valor normal de mercado, y el consultante es al mismo tiempo socio de la sociedad en la que ejerce el cargo de administrador único, el exceso de valor se calificará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de la entidad

En todos los casos antes examinados, nos encontramos ante supuestos de obtención de renta, en dinero o especie, como consecuencia de la realización de los servicios de administración social, que integran el hecho imponible del IRPF, habiendo optado nuestro legislador por calificarlos como rendimientos del trabajo [artículo 17.2.e) Ley 35/2006], a efectos de su inclusión en la base imponible del Impuesto⁵⁵, sin distinción alguna en atención a las concretas funciones que, en cada supuesto, realicen los administradores o miembros de los consejos de administración, según hemos analizado.

Ahora bien, a pesar de esta calificación, el tratamiento que se dispensa a la remuneración de los administradores societarios en el marco de este tributo es distinto y, en general, más severo, al que se otorga a otros rendimientos del trabajo; de manera particular, aquellos que se devengan por el trabajo prestado como consecuencia de una relación laboral, común o especial.

Tal y como examinaremos en los epígrafes siguientes, son muy diversas las especialidades aplicables a las retribuciones percibidas por los administradores (únicos, solidarios o mancomunados) y miembros de los consejos de administración (consejeros ejecutivos y no ejecutivos). En unos casos, por la existencia de previsiones normativas específicas para las rentas obtenidas como consecuencia del desempeño de las funciones de administrador de una sociedad [exclusión del ámbito de las operaciones vinculadas, de conformidad

(...). Igual calificación procederá en el caso de que la utilización de la vivienda no derivara del desempeño del cargo de administrador».

55. La integración de dichos rendimientos en la base imponible general del Impuesto se realiza de acuerdo con las reglas generales de la LIRPE, que determinan la minoración de los importes íntegros recibidos con los gastos deducibles previstos en su artículo 19.2, entre ellos, según hemos indicado, las cotizaciones a la Seguridad Social, incluidas, por consiguiente, las cuotas abonadas al RETA.

La DGT, en contestación a la Consulta V0415-2017, de 16 de febrero, entiende que las cotizaciones al RETA que realiza un contribuyente por el desempeño de las funciones de administrador (cargo gratuito o no) tendrán para aquel la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del trabajo, pudiendo resultar este tipo de rendimiento negativo cuando el sujeto no obtenga por este concepto ingresos íntegros que superen las cuotas satisfechas al citado régimen.

Situación distinta es la del administrador, con cargo gratuito, que, además, presta sus servicios en el marco de una relación laboral a la propia sociedad u otra empresa, percibiendo por tal causa rendimientos que también se califican como del trabajo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 17.1 de la LIRPE. A este último supuesto se refiere la DGT, en la Consulta V0479-16, de 8 de febrero, en la que examina el caso de un administrador con carácter gratuito de una sociedad de responsabilidad limitada y trabajador por cuenta ajena en otra empresa, señalando que las cotizaciones al Régimen de Autónomos que, de acuerdo con la normativa reguladora de la Seguridad Social, corresponde realizar a dicho administrador podrán minorar, en concepto de gasto deducible, el rendimiento íntegro del trabajo obtenido como empleado de otra empresa, teniendo, por tanto, esta consideración para el cálculo del rendimiento neto a incluir en la autoliquidación de su IRPF.

con el artículo 18.2.b) de la LIS y aplicación de un tipo fijo de retención e ingreso a cuenta, ex artículo 101.2 LIRPF); y, en otros, por la pertenencia de las personas físicas que ocupan dicho cargo al colectivo de contribuyentes que no mantienen una relación laboral o estatutaria con la entidad pagadora de los rendimientos, pero sus retribuciones constituyen rentas del trabajo.

Ciertamente, en determinados aspectos del régimen de tributación de las rentas del trabajo no resulta indiferente que la relación jurídica que une a la persona o entidad que abona dicha renta y el perceptor de la misma deba calificarse como laboral ordinaria, de carácter especial o de cualquier otra modalidad admitida en Derecho. Así sucede, por ejemplo, en la exención de las indemnizaciones percibidas por cese o despido del trabajador (artículo 7.e) LIRPF) o en el tratamiento de las rentas irregulares derivadas de la percepción de este tipo de indemnizaciones (artículo 18.2 de la citada Ley).

Sin embargo, en otras normas de la LIRPF, como las contenidas en los artículos 7.p), 17.1.d) o 42.2 y 3, no existe un pronunciamiento claro del legislador. A pesar de ello, el empleo en el presupuesto que delimita el marco de proyección de estas disposiciones de los términos «trabajos», «trabajador» o «empleado» ha abonado una interpretación administrativa, carente, en muchos casos, de la debida fundamentación jurídica, que da como resultado la inaplicación de dichas medidas al colectivo de contribuyentes excluidos del ámbito del TRLET, entre los que, según la jurisprudencia de la Sala Social del TS, se encuentran los administradores sociales, cualesquiera que sean las funciones o cometidos desempeñados por razón de su nombramiento.

En este cuerpo de doctrina administrativa, que se ha generado como consecuencia del abundante volumen de consultas planteadas a la DGT, se perfila el diverso régimen de tributación de las personas físicas receptoras de rendimientos del trabajo, en función del tipo de relación (laboral o mercantil) que, en cada caso, une a dichas personas con el pagador de tales retribuciones.

En otras palabras, la existencia dentro de los perceptores de rendimientos del trabajo de dos colectivos de contribuyentes: por un lado, los que mantienen una relación laboral o estatutaria con la persona o entidad que abona los rendimientos y, por otro, aquellos, cuyas rentas también se califican como del trabajo personal, pero en los que esa relación de dependencia y ajenidad entre el pagador y el perceptor de la misma no se produce, colectivo este último que incluye grupos tan diversos, como, por ejemplo, los beneficiarios de planes de pensiones ajenos al sistema de empleo, de pensiones compensatorias entre cónyuges y anualidades por alimentos percibidas de los padres siempre que no medie decisión judicial y también los administradores y miembros de los consejos de administración.

Ambas vertientes, enunciadas aquí sin particular precisión, son parte esen-

cial del tratamiento que recibe la retribución de los administradores sociales en el IRPF y de ahí que dediquemos los siguientes epígrafes al estudio de sus elementos más destacados.

2. ESPECIALIDADES

2.1. Operaciones vinculadas y presunción de rendimientos

Tal y como preceptúa el artículo 41 de la Ley 35/2006, el régimen de las operaciones vinculadas regulado en el artículo 18 de la LIS resulta aplicable también en el ámbito del IRPF.

Esta última norma, a la que se remite la LIRPF, tras indicar en su apartado 1 que «las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado», entendiéndose «por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia», precisa, a través de letras a) a h) de su apartado 2, los supuestos en los que existe vinculación.

En estos momentos nos interesa lo dispuesto en las letras b) y c)⁵⁶, en cuya virtud se consideran operaciones vinculadas aquellas realizadas «por una entidad y sus consejeros o administradores», ya lo sean de derecho o de hecho, «salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones» y, en su caso, sus cónyuges o personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado.

Según se desprende del tenor literal de dichos preceptos, los servicios (laborales o en el ámbito de una actividad económica) prestados por el administrador a la sociedad en la que ostenta el cargo, o su cónyuge, ascendientes o descendientes y demás personas a las que alude la citada letra c) quedan sujetos al régimen de las operaciones vinculadas, de manera que, a efectos de su integración en el IRPF, las remuneraciones obtenidas por estos servicios específicos han de valorarse de manera obligatoria según precios de mercado en los términos contemplados en las normas que establece el propio artículo 18 de la LIS⁵⁷.

56. En los supuestos de vinculación contemplados en la norma se incluyen, igualmente, las relaciones entre una entidad y los consejeros y administradores (de hecho o de derecho) de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo (letra e) del artículo 18.2 LIS], así como las existentes entre una entidad y sus socios o partícipes personas físicas y, en su caso, sus cónyuges o personas unidas por vínculos de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, debiendo tenerse en cuenta que cuando la vinculación se define en función de esta relación sociedad-socio, la participación en el capital de este último debe ser igual o superior al 25 por 100 (letras a) y c) del mencionado precepto).

57. Entiende la DGT, en contestación a la Consulta V2418-2009, de 29 de octubre, que

Por el contrario, quedan fuera del perímetro de vinculación las retribuciones por el desempeño de los cometidos de gestión y representación de la sociedad⁵⁸, exclusión que, a la vista de la dicción del artículo 18.2.b) de la LIS, en la que no se efectúa distinción alguna y la doctrina sentada por el TS, en su Sentencia de 26 de febrero de 2018, alcanza a las remuneraciones devengadas por la realización, tanto de funciones deliberativas, como de funciones ejecutivas o de gerencia y dirección, retribuciones estas últimas que vendrán precisadas en los contratos que celebren los consejeros con la sociedad de capital en virtud del artículo 249.3 y 4 del TRLSC (o artículo 529 octodecies para las sociedades cotizadas).

En nuestra opinión, estas percepciones reciben, en todo caso, la consideración de rendimientos del trabajo por el desempeño del cargo de administrador social [artículo 17.2.e) LIRPF] y, según el tenor literal del artículo 18.2.b) de la LIS, no se encuentran sujetas al régimen de las operaciones vinculadas.

Para dichos supuestos, el artículo 6.5 de la LIRPF regula una presunción de rendimiento de carácter *iuris tantum*, admitiéndose, por consiguiente, que el administrador persona física desvirtúe mediante prueba en contrario la con-

en el caso de los servicios prestados por un arquitecto a una sociedad de la que es administrador las retribuciones deben ser calificadas en función de la actividad que remunera (la derivada del cargo de administrador o los servicios como arquitecto). En todo caso, los servicios como arquitecto tendrán la consideración de operación vinculada, debiendo valorarse por su precio normal de mercado.

58. Además, como advierte FONT GORGORIO, «la LIS no especifica si ello es en todo caso, inclusive cuando el administrador es también socio de la entidad. Del tenor literal de la norma parece desprenderse que si puesto que nada se dice al respecto, sin embargo, si así fuera, se podría dar el supuesto de distribuciones «encubiertas» de dividendos socio-administrador por la vía de la retribución de servicios de administración que sería gasto fiscalmente deducible en la sociedad». En *La Relación Socio-Sociedad Profesional. Problemáticas Fiscales*. Ob. cit., nota 167, pp. 192 y 193.

Sin embargo, «hay que tener en cuenta –según expone MOLINA MARINAS– que, en el caso de los administradores personas físicas, si comparamos el tipo marginal de los rendimientos del trabajo con el tipo correspondiente a los rendimientos del capital mobiliario, parece difícil a priori que nadie opte por una retribución vía rendimiento del trabajo en lugar de reparto de dividendos, por razones obvias. Asimismo, en el caso de un administrador persona jurídica que además es accionista y cumpla los requisitos para que los dividendos percibidos no tributen en su sede, tampoco tiene sentido que se opte como vía de elusión por la retribución del consejero en lugar de los dividendos».

Dicho análisis –continúa el precitado autor– lleva a la conclusión de que la única posibilidad en la que puede resultar una menor tributación es aquella en la que la utilización de dicha retribución alcance el objetivo de minorar la tributación global de la sociedad y el consejero. Aún en este caso, resulta difícil encontrar un supuesto que encaje en este planteamiento. No obstante, resulta necesario efectuar el análisis caso por caso dado la variedad de supuestos». En «Actuación de la Inspección de Hacienda». VVAA: 2015 *Práctica Fiscal para abogados*, edición n.º 1, La Ley, Madrid, p. 6 (LA LEY 3610/2015).

secuencia jurídica establecida en este precepto; una institución que presenta una naturaleza muy distinta a la norma sobre valoración imperativa a precios de mercado de las operaciones entre partes vinculadas⁵⁹.

Tras indicar en el citado artículo 6.5 que «se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios, susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital», la LIRPF establece, en su artículo 40, las reglas para cuantificar las rentas presuntas o estimadas y, a tal efecto, dispone que dicha valoración se efectuará, con carácter general, por su valor normal en el mercado, añadiendo que se entiende por este «la contraprestación que se acordaría entre sujetos independientes, salvo prueba en contrario» (apartado 1)⁶⁰.

Por tanto, quedan incluidas en el ámbito de aplicación de la presunción de rentas que comentamos las prestaciones de servicios generadoras de rendimientos del trabajo, entre las que deben entenderse comprendidos los servicios de administración social realizados para la sociedad por sus consejeros y administradores (operación no vinculada), de modo que esta presunción podrá desplegar su eficacia no sólo en lo que se refiere a la existencia de una retribución por los mismos, sino también respecto de la fijación de su cuantía⁶¹.

59. Según expone ALONSO ALONSO, «tanto la estimación de rendimientos (art. 6.5) como las operaciones vinculadas (art. 41) conducen al valor de mercado, pero los efectos de una y otra norma no son los mismos. Contra la presunción del artículo 6.5 cabe la prueba en contrario en tanto que contra la regla de valoración de las operaciones vinculadas del artículo 41 no cabe oposición alguna, cuando concurren las circunstancias previstas en la norma». En *Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Comentarios y casos prácticos*. Volumen I, 8.ª edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid 2018, p. 49.

60. Sin embargo, cuando se trate de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos en general, el valor normal en el mercado será en todo caso el que corresponda en función del «tipo de interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo» (artículo 40.2 LIRPF).

61. En tal caso, como hemos advertido, la valoración de los servicios de administración social se efectuará por el valor normal en el mercado de los mismos, salvo prueba del administrador o consejero que acredite que el importe realmente satisfecho por la entidad como contraprestación por dichos servicios es inferior a su precio de mercado, en cuyo caso la cuantificación se efectuará conforme a la prueba aportada por este contribuyente.

A nuestro juicio, cuando entre en juego la aplicación de esta presunción de rendimiento (artículo 6.5 y 40 LIRPF) deberán tenerse en cuenta las exigencias de la regla de proporcionalidad del 217.4 del TRLSC, conforme al cual el importe individualizado percibido por los diferentes administradores sociales, incluidos los miembros del consejo de administración y, dentro de ellos, los consejeros delegados y ejecutivos, ha de 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», exigiendo, además, que el sistema de remuneración esté «orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad» e incorpore «las cualidades necesarias para evitar la creación excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables». Vid., sobre el parti-

No obstante, obsérvese que la consecuencia jurídica prevista en esta norma de presunción sólo será efectiva cuando el administrador o consejero de la entidad no pueda aportar pruebas que desvirtúen la obtención de una remuneración por sus labores de administración social. O dicho en otros términos: el régimen de estimación de rentas, siguiendo la denominación utilizada por la LIRPE, aplicable a la prestación de servicios de dirección, gestión y representación de las sociedades de capital, susceptibles de generar rentas del trabajo, no permite imputar un rendimiento cuando se ha acreditado la inexistencia del mismo.

En definitiva, el efecto de la presunción que examinamos desplaza la carga de la prueba de la Administración tributaria al contribuyente. De ahí que el consejero o administrador persona física quede obligado a demostrar un hecho negativo, la gratuidad de su cargo societario, pudiendo, a tal fin, acudir a cualquier medio de prueba admitido en Derecho, entre ellos, los medios probatorios de carácter documental, como los estatutos de la sociedad, las actas de su junta general, de su consejo de administración y la contabilidad de dicha entidad⁶².

Como es de sobra conocido, en materia de retribuciones de los administradores, el vigente TRLSC distingue un régimen general y un régimen específico para las sociedades cotizadas.

El punto de partida en el régimen común de la remuneración de los administradores de las sociedades de capital es el principio de gratuidad del cargo, exigiéndose para poder remunerar a los administradores, que así se disponga de manera expresa y clara en los estatutos de la entidad⁶³, determinando,

cular, los artículos 529 *septuagésimo* y 529 *octogésimo* del TRLSC, referidos a la remuneración de los consejeros de sociedades cotizadas.

62. Sobre la idoneidad de este medio de prueba para enervar la presunción *iuris tantum* de remuneración por la cesión de bienes establecida en el artículo 6.5 de la LIRPE, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, en su Sentencia de 24 de abril de 1999 (RJ 1999, 3587) razona lo siguiente: «Esta Sala, a propósito del tema y respecto del Impuesto sobre Sociedades, aunque con doctrina perfectamente aplicable al caso ahora analizado, tiene declarado reiteradamente –Sentencia de 7 de octubre de 1992 (RJ 1992, 8987), 14 de diciembre de 1994 (RJ 1994, 9881), 5 de febrero de 1997 (RJ 1997, 753) y 18 de febrero de 1998 (RJ 1998, 1393)– que, acreditado en autos, conforme aquí está admitido, que la contabilidad del sujeto pasivo es correcta y suficiente para el desarrollo de las funciones de la Inspección Tributaria, la dificultad de demostrar un hecho negativo hace que deba estimarse prueba suficiente la falta de cargo alguno por tal concepto en esa misma contabilidad» (FD 3.º).

63. Como afirma CURTO POLO, «esta exigencia formal determina que las retribuciones

además, el sistema de retribución en los términos contemplados en el artículo 217.2 del TRLSC. Dicho régimen es aplicable, con carácter general⁶⁴, a las sociedades anónimas y a las sociedades de responsabilidad limitada, de modo que cuando sus estatutos guarden silencio sobre este extremo [artículo 23.e) TRLSC] debe entenderse que el cargo es gratuito.

Sin embargo, en las sociedades cotizadas, el cargo de consejero, en cualquiera de sus alternativas⁶⁵, «será necesariamente retribuido», «salvo disposición contraria de los estatutos». El TRLSC, en su artículo 529 *sexdecies*, obliga a un pronunciamiento al respecto, por lo que en los estatutos de las sociedades cotizadas siempre deberá introducirse una mención a la remuneración de los administradores, bien para fijar la naturaleza y las reglas referentes al procedimiento para determinar su retribución, o bien para establecer su carácter gratuito, incluyendo la cláusula prevista en el citado precepto.

A la vista de las disposiciones reguladoras de la prueba en la LGT⁶⁶, y conforme a una reiterada doctrina administrativa, debe subrayarse la suficiencia

distribuidas en contravención de lo dispuesto en los estatutos sociales sean consideradas ineficaces y deben ser reintegradas por el administrador, a salvo de las excepciones admitidas con fundamento en el principio de buena fe y la doctrina de los actos propios». En «Exigencias formales y modos de retribución de los administradores de las sociedades de capital», VVAA.: *Retribución y prestación de servicios de los administradores de sociedades*. Ob. cit., p. 26.

En esta línea se ha pronunciado el TS, en sus Sentencias de 18 de junio de 2013 (RJ 2013, 4632), 11 de septiembre de 2015 (RJ 2015, 3980) y de 17 de diciembre de 2015 (RJ 2015, 6189).

64. Salvo las especialidades previstas para determinadas modalidades de retribución; en concreto, la consistente en una participación en los beneficios de la sociedad (artículo 218 TRLSC) y la retribución vinculada a las acciones (artículo 219 TRLSC) que, conforme al tenor literal de esta última norma, sólo será posible en las sociedades anónimas.
65. Así lo pone de relieve ÁVILA DE LA TORRE, en su comentario al artículo 529 *sexdecies* del TRLSC, señalando que «parece claro que el sistema previsto en el modelo vigente opta por una estratificación de la regulación retributiva de los administradores que, partiendo del reconocimiento del sistema en los estatutos, es configurado en sus líneas generales por la junta general y concretado por el Consejo de Administración a través del contrato ex artículo 529 *octodecies*. Resulta evidente, porque además así se deduce expresamente de la norma en su artículo 529 *novedecies*, que la consagración del carácter gratuito del cargo cierra cualquier posibilidad a pagos extrastatutarios». En «Artículo 529 *sexdecies*», VVAA.: *Tratado de Sociedades de Capital. Comentario Judicial, Notarial, Registral y Doctrinal de la Ley de Sociedades de Capital (Arts. 317 a final)*, tomo II, dirigido por Pedro Prendes Carril, Alfonso Martínez-Echevarría y García de Dueñas y Ricardo Cabanas Trejo, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra 2017, p. 1190.
66. Recordemos que la LGT dedica sus artículos 105 a 108 a la regulación de la prueba en materia tributaria, indicando en cuanto a los medios y valoración de la prueba que, sin perjuicio de las normas específicas en materia tributaria, serán de aplicación las disposiciones que contiene el Código Civil y la Ley de Enjuiciamiento Civil (artículo 106.1).

de estas menciones estatutarias (o la ausencia de las mismas en las sociedades no cotizadas) para enervar la presunción de onerosidad de los servicios de administración social que deriva del artículo 6.5 de la LIRPF y, una vez desvirtuada, esta operación entre la sociedad de capital y la persona física que ostenta la condición de administrador de la misma queda fuera del presupuesto de hecho de la norma que examinamos.

En síntesis, como señala la DGT, «en caso de que la sociedad no satisfaga al administrador ninguna cantidad por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, al ser dicho cargo gratuito, no deberá imputarse ninguna retribución por este concepto en su declaración del Impuesto»⁶⁷.

2.2. Inaplicación de supuestos de no sujeción y exención contenidos en la LIRPF

Tal y como hemos anunciado, la opción por una interpretación restrictiva de los términos «trabajo», «trabajador» o «empleado» ha llevado a la DGT a excluir a las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador societario de un buen número de medidas que, en aras a la consecución de determinados fines extrafiscales de política económica o social o por razones de justicia tributaria, tienen como efecto la eliminación o disminución del gravamen en el IRPF de los rendimientos del trabajo.

Así sucede con el régimen de dietas y asignaciones para gastos de viaje previsto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto.

Ya dijimos que son rendimientos íntegros del trabajo todas las retribuciones satisfechas a los administradores sociales con independencia de la forma o denominación que adopten. Por tanto, cuando los estatutos de la entidad prevean que los administradores o consejeros perciban dietas por asistencia a las sesiones del órgano colegiado, modalidad retributiva expresamente contemplada en el artículo 217.2.b) del TRLSC, los importes recibidos por tal concepto deben integrarse en la base imponible del Impuesto como rentas del trabajo personal.

Muy distinto es el tratamiento que deben recibir en el IRPF las cantidades que la sociedad de capital puede satisfacer a sus administradores (único, solidarios o mancomunados) o miembros de su consejo de administración

67. Consulta V1292-15, de 28 de abril; criterio que reitera, sin gran esfuerzo argumentativo, en las Consultas V2335-15, de 24 de julio, V3788-15, 30 de noviembre, V3797-15, de 1 de diciembre, V3921-16, de 16 de septiembre, V4159-16, de 27 de septiembre, V0127-17 y V0139-17, ambas de 23 de enero, V0545-17, de 2 de marzo, V1011-17, de 25 de abril, V2253-17, de 8 de septiembre, V2702-17, de 23 de octubre, o V0628-18, de 8 de marzo, por ejemplo.

(consejeros delegados o ejecutivos y no ejecutivos) para compensar los gastos de desplazamiento y estancia en los que pueden incurrir por las funciones propias de su cargo, ya que tales cantidades no constituyen una modalidad retributiva y, por consiguiente, su consideración como una mayor remuneración por el desempeño de la actividad de administración social choca con los requerimientos del principio constitucional de capacidad económica (artículo 31.1 Constitución española), que imponen, entre otras exigencias, la tributación con arreglo a la riqueza real, cierta y efectivamente obtenida.

Sin embargo, acudiendo a lo dispuesto en el artículo 17.1.d) de la LIRPF⁶⁸, la DGT estima que el régimen de dietas exoneradas de gravamen previsto en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto únicamente es aplicable a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral –estatutaria en el caso de los funcionarios públicos– en la que se dan las notas de dependencia y ajenidad, situación que no se produce en el caso de los administradores de sociedades mercantiles capitalistas (Consulta V2897-13, de 1 de octubre).

En opinión del Centro Directivo, cuando los administradores incurran en gastos de desplazamiento y manutención por el desempeño de sus funciones de administración social se puede apreciar que existe un «gasto por cuenta de tercero», esto es, de la entidad en la que ostentan su cargo y, en función de ello, las retribuciones satisfechas por la misma para compensar tales gastos quedarán libres de tributación.

Estos mismos criterios resultan aplicables a los socios (sean o no administradores), perceptores de rendimientos del trabajo personal⁶⁹, por los servicios

68. La LIRPF, en el apartado 1 del citado artículo 17, menciona, con un carácter meramente ejemplificativo, una serie de rendimientos típicos del trabajo personal derivados de relaciones laborales sujetos a tributación; entre ellos, «las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y las normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan» (apartado d). Dichos límites, así como los requisitos que deben observar tales gastos para recibir la consideración de exentos aparecen regulados en el artículo 9 del Reglamento del Impuesto. En opinión de la DGT, las reglas establecidas en este precepto reglamentario, incluida la referente a los denominados «excesos» retributivos que perciban los trabajadores por estar destinados en el extranjero [apartado A.3.b).4.º], resultan inaplicables a los administradores sociales (Consulta 1087-03, de 30 de julio). Lo mismo sucede, como veremos de manera inmediata, con la exención de los rendimientos por trabajos realizados en el extranjero del artículo 7.p) de la LIRPF, cuyo disfrute es incompatible con la aplicación del citado régimen de excesos retributivos. En suma, según el criterio de la DGT, los administradores de sociedades se encuentran excluidos de ambas medidas tributarias.

69. En cambio, cuando las cantidades satisfechas a los administradores y, a la vez, socios, por la realización en su entidad de funciones que exceden las propias del cargo societario se califiquen como rendimientos de actividades económicas será de aplicación

que prestan a una sociedad con actividad empresarial, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella, dado que, en estos supuestos, la relación que mantienen con su entidad no es de carácter laboral.

Ahora bien, en ambos casos, para que pueda sostenerse la existencia de un «gasto por cuenta de tercero», la sociedad debe, o poner a disposición de sus administradores los medios para que estos acudan al lugar en el que deben desarrollar los cometidos propios de su actividad (esto es, proporcionar medios de transporte de la entidad y abonar facturas de hotel y comidas expedidas a nombre de la empresa), o bien reembolsarles los gastos en que hayan incurrido por el necesario desplazamiento para la realización de los mismos, en cuyo caso es preciso acreditar que las cuantías abonadas vienen a compensar estrictamente tales gastos, dado que, en caso contrario, los importes recibidos estarán sometidos a tributación como una retribución del trabajo a incluir en la base imponible del Impuesto.

Las mayores controversias surgen en el segundo caso, dadas las exigencias probatorias que se imponen a los administradores (y/o socios o partícipes) de sociedades. Como vemos, dicho sistema excluye las fórmulas a tanto alzado (importes fijos mes a mes, cuantías determinadas por kilómetro recorrido o dietas diarias) y permite declarar exentos los gastos reales efectuados que han de justificarse con especial rigor, lo que conlleva la necesidad de acreditar, tanto que los importes percibidos coinciden estrictamente con tales gastos, como la realidad de los desplazamientos y su vinculación y necesidad con los cometidos de administración social en cada caso encomendados, exigencia esta última que sólo puede cumplirse desvelando los motivos y razones de cada viaje realizado, estancia en hotel disfrutada, etc.

Sobre este aspecto, interesa resaltar que la Administración tributaria es especialmente estricta y, además, que en diversos litigios suscitados antes los tribunales de justicia⁷⁰, se ha avalado el criterio administrativo, al entender que el administrador de la entidad que abona dichas cantidades para compensar sus gastos de estancia y manutención, en todo caso, debe ser capaz de acreditar que los importes recibidos, no lo son por su mera condición de administrador social, sino en concepto de desplazamientos efectivamente realizados por sus funciones de gestión y

la letra c) de la regla 5.ª del artículo 30.2 de la LIRPF, que considera deducibles, para el cálculo del rendimiento neto en estimación directa, los gastos de manutención del propio contribuyente incurridos en el desarrollo de la explotación económica, siempre que se produzcan en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos que el artículo 9.A.3.a) del RIRPF establece para las dietas y gastos normales de manutención de los trabajadores.

70. Es singularmente ilustrativa, a este respecto, la Sentencia del TSJ de Galicia de 11 de mayo de 2016, FD 2.ª, (JUR 2016, 145673). Cfr. también la Sentencia del TSJ de Asturias de 29 de enero de 2018, FD 3.ª, (JUR 2018, 71701).

representación de la sociedad, ya que, además de los justificantes que obren en su poder, como consecuencia del cargo de representante orgánico que ostenta, tiene mayor facilidad para acceder a la documentación de su entidad y acreditar así las exigencias requeridas para exonerar de gravamen tales cantidades.

A la vista de este razonamiento, en nuestra opinión, sumamente discutible, no podemos finalizar este análisis, sin recordar que el legítimo propósito de evitar el fraude fiscal y facilitar el control por parte de la Administración tributaria no puede sobrepasar el límite de lo que es «necesario»⁷¹ para verificar la realidad y necesidad de los desplazamientos realizados por los consejeros y administradores en el ejercicio de sus competencias de dirección, gestión y representación de su sociedad, ni puede provocar —como consecuencia de la imposición de unas exigencias probatorias desproporcionadas— que este colectivo de contribuyentes tribute en el IRPF por una renta superior a la real y efectivamente obtenida.

Y, por el mismo motivo, esto es, la inexistencia de una relación de carácter laboral entre el consejero o administrador y la sociedad de capital en la que ostenta dicho cargo, la DGT entiende que las retribuciones percibidas por tales cometidos de administración social [artículo 17.2.e) LIRPF] no pueden disfrutar de la **exención del artículo 7.p) de la LIRPF por trabajos efectivamente desarrollados en el extranjero**⁷².

Para el Centro Directivo, la exención en el IRPF de «los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero» no es de aplicación a todas las rentas que reciben la consideración tributaria de rendimientos del trabajo. En su opinión, «la expresión "trabajos" que figura en el artículo 7.p) debe entenderse referida a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, así como a determinados supuestos contemplados en el artículo 17.2 de la LIRPF —como sería el caso de las relaciones laborales de carácter especial—»⁷³. Así las cosas, la exención a que aludimos resulta inaplicable a la renta del trabajo por el ejercicio de funciones previstas en la letra e) del artículo 17.2 de la LIRPF.

En varias consultas se ha preguntado a la DGT sobre la posibilidad de entender

71. En efecto, no está de más recordar en estos momentos que, según ordena el artículo 3.2 de la LGT, «la aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios».

72. La letra p) del artículo 7 de la LIRPF declara exentos «los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero», siempre que concurren los requisitos de índole cualitativa y cuantitativa que regula la mencionada norma y desarrolla el artículo 6 de su Reglamento.

73. Valgan de ejemplo las Consultas V1944-05, de 30 de septiembre, V2117-12, de 6 de noviembre, V0100-14, de 20 de enero o V1638-15, de 27 de mayo.

incluidas en el ámbito de este beneficio tributario las retribuciones percibidas por consejeros delegados que tienen suscrito con su entidad un contrato laboral, que las partes denominan de «alta dirección», y se desplazan fuera de España para realizar labores gestión y dirección. Y, en todas ellas⁷⁴, el Centro Directivo concluye que dichas remuneraciones no son aptas para el disfrute de esta exención, apoyando su argumentación en las dos principales conclusiones de la «doctrina del vínculo»: a saber, la exclusión de la laboralidad de la relación de administración social, en virtud de lo dispuesto en el artículo 1.3.c) del TRLET, así como la incompatibilidad entre el cargo de administrador o miembro del consejo de administración con la relación laboral especial de alta dirección.

A la misma conclusión ha llegado el citado Centro Directivo en relación con las retribuciones de los administradores (único, solidarios y mancomunados), así como los consejeros ejecutivos de sociedades de capital que cumplen los requisitos para estar incluidos en el RETA, al poseer control efectivo, directo o indirecto, de sus respectivas entidades, sólo que en este contexto la argumentación para rechazar el carácter laboral de la relación que origina la percepción de tales remuneraciones no se basa en el artículo 1.3.c) del TRLET, sino en el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del Trabajo Autónomo, que declara expresamente incluidos en el ámbito de aplicación del Estatuto, es decir, excluye de la relación laboral, a quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquella, en los términos establecidos en el artículo 305 del vigente TRLGSS (Consultas V1928-15, de 18 de junio, V0634-16, de 16 de febrero y V2702-17, de 23 de octubre).

Desde luego, compartimos la crítica realizada por diversos estudiosos⁷⁵ a

74. Así lo pone de manifiesto, entre otras, en sus Consultas V3181-15, de 20 de diciembre y V1984-18, de 3 de julio. En este sentido, vid. también las Consultas V1567-11, de 16 de junio y V0273-17, de 2 de febrero.

En relación con el caso planteado en la citada Consulta V1567-11, referido a un Consejero Delegado residente en España de una entidad española que forma parte de un grupo de sociedades cuya matriz está en Italia y se desplaza periódicamente a dicho país para ejercer labores propias de su cargo, el Centro Directivo afirma: «el consultante es miembro del Consejo de Administración de una sociedad española que forma parte de un grupo de sociedades. Por tanto, no estamos en presencia de un trabajador por cuenta ajena que se desplaza al extranjero, por cuenta y bajo la dirección de su empresa, en ejecución de un contrato celebrado entre ésta y la destinataria de sus servicios, sino de un desplazamiento realizado por su condición de administrador de la entidad, quien no tiene con su empresa una relación de la que quepan predicar los requisitos de dependencia y alteridad que configuran las relaciones laborales por cuenta ajena».

75. Vid., sobre este extremo, las consideraciones realizadas GARCÍA CARRETERO, B.: «La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslo-

esta restricción por vía interpretativa del ámbito de la exención por trabajos efectivamente desarrollados en el extranjero del artículo 7.p) de la LIRPF y nos sumamos a las dudas y reparos que suscita la misma por su falta de coherencia con el fundamento jurídico y finalidad de este incentivo tributario.

Es evidente que dicha exención no puede aplicarse a todos los perceptores de rendimientos del trabajo personal a los que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 17 de la Ley 35/2006, dado que dentro de este amplio colectivo se incluyen contribuyentes que no encajan de ninguna manera en el marco de este beneficio tributario dirigido a incentivar la internacionalización del capital humano con residencia en España⁷⁶ y, por consiguiente, resulta imposible apreciar en los mismos la concurrencia de los requisitos de índole cualitativa que delimitan su marco de proyección.

Más discutible es deducir del término «trabajos» utilizado en el texto de la mencionada norma de exención la voluntad del legislador de limitar los rendimientos que pueden acogerse a la misma a los derivados de relaciones laborales, de carácter común o especial.

Nótese que la propia letra de la LIRPF apunta a una solución distinta en el «Régimen especial para trabajadores desplazados» regulado en su artículo 93⁷⁷, en el

calización». *Memografías*, n.º 1, AEDAF, Madrid 2006, p. 115; CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M.: «Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero», *Crónica Tributaria*, n.º 126, 2008, pp. 103 a 105; MARÍN BENITEZ, G.: «Los consejeros ejecutivos en el Derecho tributario: efectos fiscales de la doctrina del vínculo», *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, n.º 353-354, 2012, p. 32; ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S. y ORTIZ GARCÍA, A.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores». En VVAA.: *Fiscalidad Internacional*, volumen I, 6.ª edición, dirigido por Fernando Serrano Antón, Centro de Estudios Financieros, Madrid 2015, pp. 904 y 905; ORÓN MORATAL, G.: «Régimen fiscal de los trabajadores expatriados», *Revista Trabajo y Seguridad Social*, Centro de Estudios Financieros, n.º 410, 2017, pp. 102 a 104 y RODRÍGUEZ, M. y DEL SAZ, L.: «La exención del IRPF por trabajos desarrollados en el extranjero y la restricción en su aplicación e interpretación». En VVAA.: *2017 Prácticas Fiscales para Abogados*, edición n.º 1, La Ley, Madrid, pp. 6 y 7 (La Ley 4695/2017).

Una opinión distinta mantiene ÁLVAREZ BARBEITO y CALDERÓN CARRERO, al considerar que desde una interpretación finalista de la exención, la posición de la DGT cuando limita los rendimientos del trabajo que pueden acogerse a la exención a los del artículo 17.1 y a los derivados de relaciones laborales de carácter especial parece la más correcta. En *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Netbibla, La Coruña 2010, p. 124.

76. Cf. CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M.: «Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero». *Ob. cit.*, p. 94.

77. Desarrollado en los artículos 113 a 120 del Reglamento del Impuesto.

que, tras la reforma operada por la Ley 26/2014, se incluye a aquellos contribuyentes que se trasladen a España y adquieran la residencia fiscal en nuestro territorio, como consecuencia de su nombramiento como administrador de una entidad, siempre que no participen en el capital de la misma o, en caso contrario, cuando dicha participación no determine su consideración como entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18.2 de la LIS (es decir, la participación, directa o indirecta, en el capital de la sociedad debe ser inferior al 25 por 100)⁷⁸.

En nuestra opinión, cuando una norma, como sucede con el artículo 7.p) de la LIRPF, genera notable inseguridad jurídica, como consecuencia de las dudas interpretativas que ofrece, corresponde al legislador remediar estas deficiencias. Por ello, y al margen de la discrepancia con la interpretación administrativa ahora cuestionada, nuestra crítica se dirige al legislador que ha preferido no afrontar dichas deficiencias en el periodo transcurrido desde la aprobación de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, mediante la que se instaura en el régimen del tributo la exención por trabajos efectivamente desarrollados en el extranjero, hasta la fecha.

La exclusión de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones del cargo de administrador social del ámbito de aplicación de medidas que tienen como efecto la eliminación del gravamen del IRPF, a través de criterios evacuados por la DGT, en sus consultas vinculantes, se aprecia igualmente en el marco de los supuestos de no sujeción y exención que el artículo 42 de la LIRPF proyecta sobre determinados rendimientos del trabajo en especie.

Nos referimos a la letra a) del apartado 2 del citado precepto, que excluye de tributar como retribuciones en especie a las cantidades destinadas a la actualización, capacitación o reciclaje del personal empleado, cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de los puestos

78. Cumplido este requisito específico, esto es, no poseer una participación directa o indirecta en el capital de la sociedad que alcance o supere el 25 por 100, así como los de carácter general regulados en el artículo 93.1.a) y c) de la LIRPF, la persona física, que se traslade a España a raíz de su nombramiento como administrador social de una entidad y se acoja a este régimen especial, podrá determinar la deuda tributaria de su IRPF, en el periodo impositivo en que efectúe el cambio de residencia y los cinco siguientes, con arreglo a las normas contenidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo) para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, con ciertas especialidades, entre las que podemos destacar la no aplicación de exenciones, la consideración de la totalidad de los rendimientos del trabajo percibidos por el contribuyente como rentas obtenidas en territorio español y la aplicación de un tipo de gravamen incrementado del 45 por 100 a la base liquidable (salvo la parte de la misma correspondiente a los rendimientos del ahorro) que exceda de 600.000 euros.

de trabajo (Consulta V1984-18, de 3 de julio)⁷⁹, así como a su letra b) que, del mismo modo, determina la no consideración como rendimiento en especie de las primas satisfechas por la empresa en virtud de contratos de seguro que cubran el accidente laboral o la responsabilidad civil del trabajador (Consultas V0504-07, de 7 de marzo⁸⁰ y V0916-08, de 8 de mayo).

E, igualmente, aludimos a las rentas en especie exentas de gravamen en virtud del apartado 3 del referido artículo 42 de la LIRPF, entre las que se incluyen, las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad del trabajador, su cónyuge y descendientes, siempre que no superen el importe legalmente establecido [letra c)] (Consultas 2407-03, de 22 de diciembre y V0391-18, de 15 de febrero)⁸¹, o la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa u otras del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros, cuando concurren los requisitos de la letra f) de la mencionada norma y en los términos previstos en el artículo 43 de su Reglamento de desarrollo (Consulta 0189-05, de 16 de mayo⁸²).

79. Además de las consultas a que nos referimos en las siguientes notas, en las que se pregunta a la DGT sobre la posibilidad de aplicar a ciertas contraprestaciones en especie recibidas por administradores y miembros de consejos de administración supuestos concretos de no sujeción o exención establecidos en el artículo 42.2 y 3 de la LIRPF, interesa resaltar el criterio de la DGT manifestado en la citada Consulta V1984-18, de 3 de julio, que limita la eficacia de todos ellos a las rentas en especie derivadas de relaciones laborales, concluyéndose, en consecuencia, su inaplicación a las retribuciones en especie acordadas en el marco de un contrato especial de «alta dirección» formalizado entre una sociedad y su Consejero Delegado.

80. A juicio del Centro Directivo, si las primas satisfechas por la sociedad al contrato de seguro de responsabilidad civil derivan de la realización de funciones propias del cargo de administrador, las cuales no se encuentran enmarcadas en el ámbito de las relaciones laborales que afectan en general a los trabajadores [artículo 1.3.c) TRLET], se consideran rendimiento del trabajo en especie. Por el contrario, cuando se trate de socios administradores que, a su vez, desempeñan actividades dentro del marco de una relación laboral, las primas pagadas por la entidad al contrato de seguro de responsabilidad civil no constituyen rendimientos en especie.

81. En parecidos términos se pronuncia la DGT en relación con la exención del artículo 42.3.c) de la LIRPF, al señalar que el mero ejercicio de las funciones de administrador no conlleva la calificación de trabajador; por lo que la exoneración de las primas o cuotas abonadas a entidades aseguradoras para cubrir la enfermedad del trabajador, su cónyuge y descendientes, siempre que no superen los límites cuantitativos establecidos, sólo resulta procedente en los supuestos en que el administrador realice además otras funciones o servicios para la empresa como un trabajador por cuenta ajena.

82. Según advierte la DGT en la mencionada Consulta, dicha exención no resulta de aplicación a los beneficiarios de las acciones que mantengan una relación mercantil, no laboral, con la empresa concedente, refiriéndose a los administradores ejecutivos que resultaban beneficiados del plan de opciones sobre acciones de la entidad consultante.

En las Consultas citadas, el razonamiento realizado por la DGT para declarar la inaplicación de los supuestos de no sujeción y exención del artículo 42 de la LIRPF a las retribuciones en especie que por tales conceptos reciben los administradores como consecuencia del ejercicio de las funciones propias del cargo siempre es el mismo: los términos «trabajador» o «empleado» utilizados en el texto de estas normas deben entenderse circunscritos a las personas físicas que prestan servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de la organización y dirección de otra persona o entidad, denominada empleador o empresario, y, en este sentido, sólo resultan eficaces para los rendimientos del trabajo en especie que derivan de una relación laboral o estatutaria, entre los que no pueden incluirse las remuneraciones de los administradores y miembros de los consejos de administración comprendidas en el artículo 17.2.e) de la LIRPF.

Se trata, en suma, de un razonamiento carente de cualquier referencia al fundamento y finalidad de estas disposiciones y, por tal motivo, no podemos compartir, si bien es cierto que obliga a deslindar las retribuciones devengadas por uno u otro concepto en los supuestos en que el administrador también preste otros servicios a su sociedad en el marco de una relación laboral común.

Conforme acabamos de resaltar, sólo las percepciones que reciba como trabajador por cuenta ajena, siempre, claro está, que cumplan los requisitos establecidos al efecto, podrán beneficiarse del régimen de dietas y asignaciones para gastos de viaje del artículo 9 del Reglamento del Impuesto, de la exención por trabajos efectivamente desarrollados en el extranjero regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF⁸³, así como de los supuestos excluidos de tributación por los apartados 2 y 3 de su artículo 42, cuando tales rendimientos adopten la forma de retribuciones en especie.

2.3. Tratamiento de los rendimientos irregulares de los administradores sociales

La situación a que venimos aludiendo (nos referimos al tratamiento especialmente severo que se dispensa a los rendimientos del trabajo del artículo

83. A modo de ejemplo, podemos traer a colación la Consulta de la DGT V1638-15, de 27 de mayo, referida a un Consejero Delegado y, a la vez, Director Comercial y socio de la entidad con un 32 por 100 de participación, que realiza viajes frecuentes al extranjero para potenciar el mercado internacional de su empresa. Aunque en dicho supuesto, el Centro Directivo formula su contestación partiendo de la hipótesis de que la relación por su puesto de Director Comercial es una relación laboral común, concluye declarando la no procedencia de la aplicación de la exención del artículo 7.p) de la LIRPF, dado que los servicios que presta en el extranjero se desarrollan en interés propio de su sociedad, que es una entidad residente en España y, por tanto, no concurre uno de los requisitos exigidos para el disfrute de esta exención: en concreto, que el trabajo se preste para una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.

17.2.e) de la LIRPF) se aprecia, asimismo, en el régimen de las rentas irregulares obtenidas por los consejeros y administradores de sociedades de capital, incluidas las procedentes de la extinción de su relación con la entidad⁸⁴, tras el desempeño del cargo durante varios años.

Sin embargo, y a diferencia de los supuestos examinados en el epígrafe 2.2 anterior, en este aspecto del régimen del IRPF existe un pronunciamiento expreso del legislador, para quien, desde luego, resulta muy relevante que la relación jurídica que une a la entidad pagadora y la persona física perceptora de tales rentas deba calificarse como laboral ordinaria, de carácter especial o de naturaleza mercantil.

Esto es lo que sucede en la regulación de la exención establecida en el artículo 7.e) de la LIRPF para las indemnizaciones por despido o cese del trabajador⁸⁵, cuya aplicación requiere la existencia de una previa relación laboral, situación que, conforme a la reiterada jurisprudencia de la Sala Social del TS, no concurre en las personas que forman o integran los órganos de administración de las compañías mercantiles que, en todo caso, están unidas a sus respectivas entidades por medio de un vínculo de indudable naturaleza societaria mercantil, y no de carácter laboral. E, igualmente, se refleja en la determinación de los rendimientos que pueden disfrutar del mecanismo de reducción porcentual del artículo 18.2 de la LIRPF, por su consideración como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo [artículo 12.1.f) Reglamento], así como en la fijación del alcance de las salvedades y excepciones contempladas en el citado artículo 18.2, con el fin de atemperar el rigor de las restricciones impuestas a la aplicación del sistema de reducción de las rentas irregulares del trabajo con período de generación superior a dos años, introducidas por las Leyes 39/2010, de 22 de diciembre, 16/2012, de 27 de diciembre y 26/2014, de reforma del IRPF⁸⁶. Enseguida insistimos en estas ideas.

84. A este concepto retributivo alude el TRI-SC, tanto en el artículo 217.2.f) (constancia estatutaria), como en los artículos 249.4 y 529 octavo, referidos a los contratos que celebren los consejeros delegados y ejecutivos con sociedades no cotizadas y cotizadas, respectivamente.

85. En concreto, la letra e) del artículo 7 de la LIRPF dispone que sólo estarán exentas las indemnizaciones por despido o cese en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias (por tanto, no derivada de convenio, pacto o contrato), y con el límite de 180.000 euros. Ello supone que las indemnizaciones satisfechas por sociedades de capital a los administradores y consejeros, incluidos los consejeros delegados o con funciones ejecutivas, como consecuencia de su cese, están sujetas al IRPF, sin que resulte de aplicación la exención del citado artículo 7.e) de la LIRPF.

86. Un detenido análisis de las sucesivas modificaciones legales incorporadas desde el año 2010 en este mecanismo corrector de la progresividad de las rentas irregulares del IRPF puede encontrarse en GARCÍA BERRO, F.: «Rentas irregulares: la perpetuación

Con objeto de no desvirtuar la progresividad del Impuesto, y al igual que sucede con los restantes rendimientos del trabajo, cuando las retribuciones recibidas por el desempeño de las funciones de administración social sean notoriamente irregulares en el tiempo, o tengan un período de generación superior a dos años (por ejemplo, bonos por permanencia en la empresa y asociados al cumplimiento de un plan de objetivos plurianual, complementos plurianuales de productividad, indemnización por extinción de la relación con la entidad, tras el desempeño del cargo de administrador durante varios años, etc.)⁸⁷, la LIRPF permite una reducción porcentual de tales rentas irregulares a efectos de su inclusión en la base imponible general del Impuesto (en la actualidad, un 30 por 100), dentro de los límites cuantitativos fijados en su artículo 18.2⁸⁸.

del sinsentido». En VVAA.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, libro homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero, dirigido por Antonio Cubero Truyo, Thomson Reuters-Civitas, Navarra 2016, pp. 443 y ss.

87. Es preciso resaltar que estas retribuciones sólo son susceptibles de reducción cuando pueda apreciarse la existencia de un período de generación de dichos rendimientos (superior a dos años). En este contexto, la DGT entiende que tiene derecho a la reducción por irregularidad, al existir período de generación previo, la retribución por la gestión realizada por los miembros del consejo de administración vinculada al hecho de alcanzar unos objetivos en un período de tiempo superior a dos años y a la permanencia en el cargo durante ese período y cuya cuantía se determina con carácter previo al momento en que se adopta el acuerdo (Consulta 2298-03, de 16 de diciembre) o, la cantidad resultante de un acuerdo del consejo de administración que establece que si la entidad en los tres años siguientes incrementa sus ingresos en un determinado porcentaje el Consejero Delegado recibirá una percepción única y extraordinaria por haberse cumplido dicho objetivo (Consulta 2432-03, 23 de diciembre).

En cambio, según afirma, en contestación a la Consulta V2997-17, de 20 de noviembre, no puede ser objeto de reducción el bonus satisfecho al Director General de una entidad y a su equipo directivo, al inicio de su relación con la sociedad, con el fin de garantizar su permanencia durante un período de tres años, por no tratarse de un rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular, ni existir período de generación previo, en tanto se configura como un elemento retributivo más a percibir en el momento del inicio de la relación con la empresa, tras la firma del contrato, aun cuando se prevea su devolución en caso de cese voluntario o rescisión por causa justificada.

88. Tras la reforma operada por la Ley 39/2010, la cuantía máxima del conjunto de rendimientos íntegros del trabajo con período de generación superior a dos años o notoriamente irregulares que puede ser objeto de reducción es de 300.000 euros anuales; el exceso sobre esta cifra se integrará en su totalidad en la base imponible general del Impuesto, sin poder beneficiarse de minoración alguna. Y, a raíz de las modificaciones introducidas por la Ley 16/2012, desde 2013, las rentas irregulares obtenidas por indemnizaciones derivadas de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil de administradores y miembros de los consejos de administración, juntas y otros órganos representativos, o de ambas, que superen los 700.000 euros se ven afectadas por un límite específico y más estricto.

Como consecuencia de la proyección de este último límite, los administradores y consejeros de sociedades que cobren indemnizaciones que alcancen o superen el importe de 1.000.000 de euros, por la extinción de su relación mercantil con la entidad, pro-

Ahora bien, a la hora de determinar la procedencia o no de la aplicación del mecanismo corrector de la progresividad a las rentas del trabajo de generación plurianual, deben tenerse en cuenta las diversas restricciones impuestas por el legislador del IRPF, restricciones que inciden, de manera decisiva, en el tratamiento de las retribuciones plurianuales que pueden percibir los consejeros y administradores de sociedades mercantiles capitalistas por razón de su nombramiento, cualquiera que sea la causa que las origine (incluidas, por tanto, las indemnizaciones por el cese de su relación con la entidad), dado que las únicas salvedades y excepciones que contempla la LIRPF a la aplicación de estas limitaciones aparecen circunscritas al ámbito de los rendimientos del trabajo con un exclusivo origen: la extinción de una relación laboral, común o especial (nunca mercantil).

En este sentido, el artículo 18 de la LIRPF, tras advertir que «como regla general, los rendimientos íntegros se computarán por su totalidad» (apartado 1), dispone aquella reducción del 30 por 100, en caso de concurrencia de cualquiera de las dos situaciones que se describen en su apartado 2, a saber: 1) en el supuesto de rendimientos íntegros distintos de los derivados de sistemas de previsión social que tengan un período de generación superior a dos años y; 2) aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, «cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, se imputen a un único período impositivo».

«Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial –contínua indicando el precepto–, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Estos rendimientos no se tendrán en cuenta a efectos de lo establecido en el párrafo siguiente.

No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos

ducida con posterioridad al 1 de enero de 2013, no tienen derecho a la reducción por irregularidad y la cuantía total de la indemnización percibida queda sujeta a tributación en concepto de rendimiento del trabajo (artículo 18.2, párrafo 6.º y Disposición Transitoria 25.ª, apartado 1.º LIRPF).

Además, con el fin de evitar que se pueda eludir la aplicación de estos límites cuantitativos, la LIRPF establece que, para determinar la cuantía de la indemnización percibida, deben sumarse las retribuciones por extinción de la relación satisfechas por todas las entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia del período impositivo al que se impute cada rendimiento (artículo 18.2, *in fine*). Se cierra así la puerta a la posibilidad de evitar el límite fijado para disfrutar de la reducción del 30 por 100 mediante el cobro de compensaciones a través de varias empresas del mismo grupo.

impositivos anteriores a aquel en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con periodo de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado».

Como es fácil apreciar, el carácter mercantil de la relación que une al administrador con la sociedad en la que ostenta el cargo, incluidos los consejeros delegados o con funciones ejecutivas, conlleva que los rendimientos irregulares procedentes de las indemnizaciones abonadas como consecuencia de la extinción de dicha relación resulten afectados por las limitaciones del sistema corrector de la progresividad de las rentas de generación plurianual previstas en la norma transcrita, quedando, por tanto, excluidos de este sistema, no sólo en los supuestos en que dichas remuneraciones se reciban de manera fraccionada en más de un periodo impositivo⁸⁹, sino también cuando el consejero o administrador, en los cinco periodos impositivos anteriores a aquel en el que sean exigibles, «hubiera obtenido otros rendimientos con periodo de generación superior a dos años», a los que hubiera aplicado la reducción por irregularidad.

A la luz, pues, de la regulación vigente cuando concurre alguna de estas circunstancias, se rechaza la reducción porcentual de estas rentas irregulares y, ello, aun cuando su cuantía no sobrepase los límites cuantitativos legalmente establecidos, lo que, sin duda, puede provocar un incremento de la progresividad aplicable en su IRPF, situándola por encima del nivel correspondiente a la capacidad económica anual propia de sus rentas regulares y un exceso de imposición injustificado⁹⁰.

Ya hemos anunciado que el vigente sistema de tributación de los rendimientos irregulares en el IRPF, introducido por la Ley 40/1998, ha sido objeto hasta el momento actual de diversas modificaciones normativas, muchas de las cuales han venido motivadas, o quizá mejor, presionadas por la crisis financiera originada a partir de 2007, así como por las malas prácticas adoptadas por determinadas empresas en relación con la remuneración satisfecha a los consejeros y administradores sociales; nos referimos, entre otras, a los sofisticados sistemas de retribuciones variables y no recurrentes de los que disfrutaban los

89. Con excepción de lo previsto en la Disposición Transitoria 25.^a, apartado 2.^o de la LIRPF, que circunscribe sus efectos a los rendimientos procedentes de la extinción anterior a 1 de agosto de 2014 de la relación mercantil con administradores y miembros de los consejos de administración y demás miembros de órganos representativos, el actual sistema excluye de este mecanismo de atenuación del gravamen a los rendimientos irregulares procedentes de dichas indemnizaciones que se perciban de manera fraccionada en más de un periodo impositivo, a diferencia de lo que sucede con los derivados de la extinción de la relación laboral (común o especial), que mantienen la posibilidad de aplicar la reducción conforme al artículo 12.2 del Reglamento del Impuesto, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas.

90. Cfr. GARCÍA BÉRRO, F.: «Rentas irregulares: la perpetuación del sinsentido». Ob. cit., p. 426.

miembros de los consejos de administración de ciertas entidades, así como a las exageradas indemnizaciones por cese que, como consecuencia de la aplicación de pactos de blindaje o «paraguas dorados», recibían administradores de empresas fuertemente afectadas por la crisis económica⁹¹; compensaciones que, además de resultar desproporcionadas respecto de la situación económica en la que se encontraba la sociedad que gestionaban y dirigían, podían beneficiarse del mecanismo de la reducción porcentual de las rentas irregulares en el ámbito del IRPF.

Sólo esta perspectiva puede explicar el distinto tratamiento tributario de las indemnizaciones por extinción de la relación que une al perceptor y la entidad pagadora, en función de su carácter laboral o mercantil, dado que esa diversa calificación nada tiene que ver con el fundamento y razón de ser del sistema de reducción de las rentas irregulares previsto en el artículo 18.2 de la LIRPF, orientado a evitar que se desvirtúe la progresividad del Impuesto que deriva de la escala general de tipos de gravamen diseñada para gravar rentas anuales.

Y, en fin, obsérvese que por los mismos motivos, esto es, el carácter mercantil de la relación que mantiene el administrador con su sociedad y, por tanto, su exclusión del ordenamiento laboral, no podrá aplicarse este mecanismo de atenuación del gravamen a ciertas retribuciones de los administradores sociales que, aun cuando se obtienen de forma notoriamente irregular en el tiempo, no merecen tal consideración desde el punto de vista tributario, al encontrarse excluidas del catálogo que contempla el artículo 12.1 del RIRPF⁹².

91. Sobre este extremo, vid. LEÓN SANZ, F.: «La retribución de los administradores y de los ejecutivos en caso de crisis de la empresa». En VV.AA.: *Estudios de Derecho Mercantil en memoria del profesor Anibal Sánchez Andrés*, coordinado por Juan Carlos Sáenz García de Albizu, Fernando Oleo Baniet y Aurora Martínez Flórez, Thomson Reuters-Civitas, Navarra 2010, pp. 737 y ss.; CURTO POLO, M.: «Exigencias formales y modos de retribución de los administradores de las sociedades de capital». Ob. cit., págs. 18 y 19, así como MARCO ARCALÁ, L.A.: «La retribución de los administradores en la legislación especial». En VV.AA.: *Retribución y prestación de servicios de los administradores de sociedades*. Ob. cit., pp. 317 y ss.

92. En estos supuestos, la expulsión del sistema corrector de la progresividad viene motivada por la técnica utilizada para determinar qué debe entenderse por *rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo* que, como es sabido, consiste en una enumeración cerrada recogida en el artículo 12.1 del Reglamento, al amparo de la habilitación del artículo 18.2 de la LIRPF, entre las que se figuran, «las cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral» [letra f)].

Particular interés reviste, a efectos de la aplicación de esta última norma en el ámbito de las indemnizaciones por cese de mutuo acuerdo recibidas por consejeros de sociedades, la Sentencia de la Sala Social del TS de 24 de mayo de 2011, recaída en recurso de casación para la unificación de doctrina (RJ 2011, 5098), en la que resuelve el caso de un administrador único de una entidad que, tras su cese como administrador, había

Esto es lo que sucede con las indemnizaciones satisfechas a consejeros delegados o con funciones ejecutivas por la resolución de mutuo acuerdo de la relación mantenida con sus respectivas compañías, dado que su eventual consideración como «rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo», pasa imperativamente, como indica la Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2014⁹³, porque así «se califiquen reglamentariamente»⁹⁴, calificación esta que se reserva, exclusivamente, a las «cantidades satisfechas por la empresa a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral», (no mercantil), en la que no tienen cabida, ni pueden incluirse estas compensaciones económicas, dado que no es una relación de carácter laboral la que une a dichos consejeros con la entidad que procede al pago de las mismas.

En esta misma línea, la AN, en su Sentencia de 15 de marzo de 2017⁹⁵, estima que no puede beneficiarse, ni goza de reducción alguna, a tenor de lo dispuesto por los artículos 18.2 de la LIRPF y 12.1.f) de su Reglamento, la indemnización recibida por un Consejero Delegado como consecuencia de su renuncia y cese en el desempeño del cargo, al no poder apreciarse la concurrencia de un período de generación previo, ya que el derecho a percibirla nace al tiempo que la misma se reconoce y paga, en concreto, «con el cese y por el cese»⁹⁶, ni tratarse tampoco de «cantidades satisfechas a los trabajadores por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral», puesto que la indemnización abonada lo es por la finalización de una relación que debe ser calificada como mercantil.

Es cierto que la exclusión de este tipo de indemnizaciones del mecanismo de atenuación del gravamen de las rentas irregulares es aceptable en determinados casos⁹⁷, pero en otros produce resultados incoherentes y contrarios al

solicitado la reanudación de la relación laboral de carácter especial que, con anterioridad a su nombramiento mantenía con la empresa, precisando, su Fundamento de Derecho 4.º, que el nacimiento del vínculo societario supone la extinción del previo laboral y sólo en el caso de que exista una norma colectiva o pacto individual sobre el mantenimiento, tras dicho cese, del derecho al percibo de la indemnización pactada con el contrato de alto cargo, puede admitirse que esa relación laboral previa a la mercantil no se extinguió, sino que quedó en suspenso.

93. Bases de Datos Normarref Fiscal y Contable (Ref.NFJ056565).

94. Vid. FD 7.º de la citada Resolución del TEAC.

95. (JUR 2017, 88700).

96. FD 5.º de la Sentencia que comentamos.

97. Si consideramos el elevadísimo importe de la prestación extraordinaria recibida en el asunto examinado en la Resolución del TEAC antes mencionada, unido al hecho de que su perceptor (presidente del consejo de administración de una entidad financiera) generalmente forma parte del colectivo de contribuyentes, cuyo nivel de rentas regulares se encuentra en el tramo de la escala general del IRPF gravado al tipo marginal más alto, puede concluirse que la incorporación de estas rentas irregulares en la base imponible general de su Impuesto, sin disfrutar del sistema de reducción porcentual,

derecho del ciudadano a un gravamen tributario no excesivo, exigencia directamente entroncada con los principios de justicia tributaria material recogidos en el artículo 31.1 de nuestra Constitución.

Compartimos plenamente las reflexiones de GARCÍA BERRO quien, tras analizar la deficiente configuración del sistema de tributación de los rendimientos irregulares del trabajo regulado en el artículo 18.2 de la LIRPF, concluye demandando al legislador «un adecuado diseño de la norma, sin necesidad de improvisar, como viene sucediendo ahora, remedios legales *ad hoc* para aunar situaciones concretas de infraimposición a medida que se constatan, remedios que además, al extenderse a todos los casos (y no sólo a los que, en rigor, merecerían ser excluidos de corrección por razones técnicas), son fuente segura de nuevas situaciones de falta de equidad»⁹⁸.

2.4. Retenciones e ingresos a cuenta

Dentro de las especialidades que para la remuneración de los administradores sociales prevé la LIRPF particular interés reviste el análisis de la norma contemplada en su artículo 101.2º, a cuyo tenor el porcentaje de retención o ingreso a cuenta⁹⁹ 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 su veces, y demás miembros de otros órganos representativos, será del 35 por 100, o del 19 por 100 cuando dichos rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros.

Según el criterio de la DGT, expresado en sus Consultas VI375-12, de 26 de junio, V0200-13, de 24 de enero, V2658-15, de 11 de septiembre y V0543-17, de 2 de marzo, deben entenderse comprendidas en el ámbito de este precepto todas las remuneraciones recibidas por los administradores sociales, incluidas las de los consejeros delegados o con funciones ejecutivas. Por lo tanto, también en materia de retenciones e ingresos a cuenta se singulariza este amplio y muy diverso colectivo de perceptores de rendimientos del trabajo, en el que quedan englobados tanto los administradores activos (únicos, solidarios, man-

no genera el efecto de sobreimposición que justifica la aplicación del mismo y, por tanto, su exclusión resulta coherente desde el punto de vista de la función que justifica la existencia de este régimen de los rendimientos irregulares.

98. GARCÍA BERRO, F.: «Rentas irregulares: la perpetuación del sinsentido». Ob. cit., pp. 449 y 450.

99. Desarrollado por el artículo 80.1.3.º del RIRPF.

100. Según el párrafo tercero de este precepto, dicho porcentaje debe reducirse en un 60 por 100 cuando se trate de rendimientos que tengan derecho a la deducción de la cuota íntegra del IRPF prevista en el artículo 68.4 de la LIRPF (deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla).

comunados, consejeros delegados y ejecutivos), como los denominados administradores pasivos o consejeros no ejecutivos.

Excepto en los supuestos en que opere la única moderación admitida en el importe del tipo de retención¹⁰¹, las retribuciones íntegras obtenidas¹⁰² por la realización en una sociedad mercantil capitalista de las actividades de gestión y representación de la entidad soportarán una retención del 35 por 100, de manera que no será infrecuente el caso de administradores a los que se retenga un importe superior a la cuota resultante de la autoliquidación del IRPF que corresponde a la percepción de dichos rendimientos.

Y ello porque, conforme al artículo 101.2 de la LIRPF, la determinación del tipo de retención que debe practicar la sociedad de capital es independiente del volumen total de las retribuciones íntegras (tanto fijas como variables) que satisfaga a sus administradores o consejeros por las funciones propias del cargo y cuáles fueran sus circunstancias personales y familiares y, desde luego, no sufrirá variación a lo largo del ejercicio como consecuencia de la alteración de tales circunstancias¹⁰³.

Como es bien sabido, estos elementos forman parte del sistema de retenciones personalizado e individual¹⁰⁴ que, con carácter general, se aplica a los

perceptores de rendimientos del trabajo¹⁰⁵, diseñado con el fin de ajustar los pagos a cuenta del Impuesto definitivo que, a través de este mecanismo se realizan, a la capacidad económica, no de la generalidad de los contribuyentes, sino la propia y específica de cada uno de ellos y, por consiguiente, dirigido a respetar las exigencias que proyecta el derecho fundamental a ser gravado conforme a la propia riqueza en el marco de los pagos a cuenta del IRPF, como requerimiento derivado de los imperativos de justicia tributaria proclamados en el artículo 31.1 de nuestra Constitución.

Un sistema que la sociedad de capital deberá aplicar para determinar la retención que deben soportar las cantidades que satisfaga a los administradores o consejeros vinculadas a la realización, en la propia organización, de otras actividades o servicios en el ámbito de una relación laboral común u ordinaria (Consulta V0623-18, de 7 de marzo)¹⁰⁶. En cambio, según el mandato del artículo 101.2 de la LIRPF, en las retenciones que practique sobre los conceptos retributivos devengados por los servicios de administración social no proyectará este sistema personalizado, debiendo detraer el importe que resulte de la aplicación del tipo específico (35 por 100, o el reducido del 19 por 100), al margen, pues, de la cuota del Impuesto que corresponda a dichos rendi-

101. La única moderación en el importe de la retención a practicar sobre las retribuciones de los administradores, mediante la aplicación de un tipo reducido (19 en lugar de 35 por 100), tal y como nos indica el artículo 101.2 de la LIRPF, opera cuando dichas remuneraciones procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios del último período impositivo finalizado con anterioridad al pago de tales cantidades inferior a 100.000 euros, si bien la DGT también admite en los supuestos de sociedades o entidades de nueva creación la aplicación de dicho tipo reducido a las retribuciones de esta naturaleza satisfechas durante el primer período impositivo (Consulta V1727-15, de 2 de junio).

102. Sirva de ejemplo la Consulta de la DGT 2298-05, de 16 de diciembre, en la que el Centro Directivo aclara que la base de retención de las retribuciones que se perciban por la condición de administrador es la cuantía íntegra recibida, sin tener en cuenta reducción ni minoración alguna, excluyendo, por tanto, la posibilidad de considerar las cotizaciones al RETA satisfechas por la empresa o el contribuyente, o la reducción del 30 por 100 prevista en el artículo 18.2 de la LIRPF, cuando los rendimientos obtenidos tengan carácter irregular, a la hora de calcular la retención a practicar que, en todo caso, viene determinada por la aplicación del porcentaje específico al importe íntegro recibido.

103. Además, al tratarse de rentas sometidas a un tipo fijo de retención, no opera la exclusión de la obligación de retener establecida en el artículo 81.1 del Reglamento del Impuesto, de manera que los rendimientos satisfechos por los cometidos de administración social (cualquiera que sea su importe y la situación (personal y familiar) de su perceptor), en todo caso, deben ser objeto de retención al tipo 35 por 100, o del 19 por 100 cuando procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros.

104. Regulado en los artículos 101.1 de la LIRPF y 82 a 87 de su Reglamento.

105. Dentro de los supuestos en que es aplicable un porcentaje de retención variable y personalizado se incluyen los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales especiales de carácter dependiente, aunque en tales casos dicho porcentaje se encuentra sometido a un límite mínimo, al disponer el artículo 86.2 del Reglamento del Impuesto que el tipo de retención a practicar sobre estas rentas no podrá ser inferior al 15 por 100 (salvo cuando sean recibidas por personas con discapacidad).

Por consiguiente, los únicos rendimientos del trabajo que quedan excluidos del sistema de retenciones personalizado e individual son los regulados en el artículo 101.2 y 3 de la LIRPF, en los que se incluyen, además de las remuneraciones de los administradores y miembros de los consejos de administración, las rentas derivadas de impartir cursos, conferencias, coloquios o similares y de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación, así como la percepción de atrasos que corresponda imputar a ejercicios anteriores, que se someten al tipo fijo de retención del 15 por 100, tal y como nos indica el párrafo cuarto del mencionado artículo 101.1 de la Ley del Impuesto.

106. Salvo, claro está, que las retribuciones satisfechas por la prestación de dichos servicios tengan la calificación de rendimientos de actividades profesionales, en cuyo caso serán de aplicación los tipos de retención previstos en los artículos 101.5 de la LIRPF y 95.1 de su Reglamento (15 por 100, con carácter general).

Ciertamente, cuando acaezcan estas circunstancias, esto es, el desempeño del cargo de administrador y la prestación de trabajos ordinarios o servicios de carácter profesional, los rendimientos satisfechos por la entidad al administrador persona física quedarán sujetos a un distinto tipo de retención, según procedan de una u otra condición; por un lado, los devengados por las funciones de administración social (incluidas las funciones ejecutivas); y por otro, los que abone como contraprestación por los servicios o trabajos distintos a los que derivan del ejercicio de dichas funciones, a los que le será de aplicación el tipo de retención que proceda según la calificación de estas retribuciones a efectos del IRPF, tal y como hemos examinado.

mientos, sin que, más allá de las razones de tipo recaudatorio, alcancemos a entender en determinados supuestos las causas o motivos que lo justifiquen.

Ante esta situación, el juicio sobre el artículo 101.2 de la LIRPF, que ahora nos ocupa, no puede ser favorable. Sin duda, es necesaria una mayor mesura o moderación en el importe del tipo de retención de la retribución de administradores y miembros de consejos de administración, con el fin de evitar que cuando la persona física titular de dicho cargo reciba percepciones de escasa cuantía se vea obligada a anticipar pagos a cuenta superiores a los que, en definitiva, le corresponde asumir como consecuencia de la deuda tributaria de su IRPF por la obtención de tales cantidades.

Igualmente criticable resulta, a nuestro entender, que el legislador tributario haya preferido no contemplar en el sistema de retención de las remuneraciones de consejeros y administradores las diversas características de estos, en atención a los cometidos de administración social que, en cada caso, desempeñan en su entidad y, por ende, sus distintos sistemas y niveles retributivos. O dicho en otros términos: que haya establecido un sistema homogéneo, sin atender a las diferencias que, en cuanto a la remuneración que perciben de la sociedad, existen entre los administradores pasivos, consejeros ordinarios o meros consejeros, que, generalmente, sólo actúan cuando se celebran reuniones de su consejo de administración, de modo que su retribución se limita a las cantidades satisfechas en concepto de dietas por asistencia a las sesiones de dicho órgano colegiado, y los administradores activos, incluidos los consejeros delegados y ejecutivos, que, como contraprestación por los servicios propios de su nombramiento, reciben de su entidad, y al margen de otros ingresos de generación plurianual o de carácter episódico u ocasional, asignaciones fijas, de forma mensual, trimestral o por ejercicio.

En estos últimos supuestos, no parece muy razonable que el carácter (mercantil y no laboral) de la relación que mantienen con su sociedad prive a este colectivo de contribuyentes del derecho a disfrutar del mecanismo de retenciones personalizado e individual reconocido a los restantes perceptores de rendimiento del trabajo personal, con las únicas excepciones y límites antes señalados. Tal circunstancia no sólo es incoherente, sino que choca con exigencias de justicia tributaria.

Cuanto antecede permite llegar a una conclusión: la actual regulación del IRPF no se caracteriza, precisamente, por otorgar un tratamiento favorable a la retribución de los administradores sociales. Por el contrario, dicha remuneración se somete a un régimen tributario severo que, además de precisar aclaración en interés de la seguridad jurídica, suscita en diversos aspectos serias dudas y reparos desde la perspectiva que brindan los principios de capacidad económica e igualdad tributaria recogidos en el artículo 31.1 de la

Constitución. Desde este punto de vista, el juicio que nos merece es necesariamente adverso y resulta inevitable que reclamemos al legislador tributario una serena revisión del mismo, a fin de evitar las colisiones y conflictos apuntados.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO ALONSO, R.: *Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Comentarios y casos prácticos*. Volumen I, 8.ª edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid 2018.
- ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*, Netbiblo, La Coruña 2010.
- ÁVILA DE LA TORRE, A.: «Artículo 529 sexdecies». En VVAA: *Tratado de Sociedades de Capital. Comentario Judicial, Notarial, Registral y Doctrinal de la Ley de Sociedades de Capital (Arts. 317 a final)*, tomo II, dirigido por Pedro Prendes Carril, Alfonso Martínez-Echevarría y García de Dueñas y Ricardo Cabanas Trejo, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra 2017, pp. 1187-1192.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. y RUIZ GARIJO, M.: «Análisis crítico de la exención del art. 7.p) LIRPF 35/2006, de 28 de noviembre, por rendimientos obtenidos como consecuencia de trabajos efectivamente realizados en el extranjero». *Crónica Tributaria*, n.º 126, 2008, pp. 91-117.
- CURTO POLO, M.: «Exigencias formales y modos de retribución de los administradores de las sociedades de capital». En VVAA: *Retribución y prestación de servicios de los administradores de sociedades*, dirigido por José Antonio García-Cruces, Tirant lo Blanch, Valencia 2018, pp. 17-55.
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A.: *Fiscalidad de la retribución de administradores y socios profesionales. Teoría del vínculo*, Claves Prácticas, Francis y Taylor, Madrid 2015.
- ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S. y ORTIZ GARCÍA, A.: «Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores». En VVAA: *Fiscalidad Internacional*, volumen I, 6.ª edición, dirigido por Fernando Serrano Antón, Centro de Estudios Financieros, Madrid 2015, pp. 887-942.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Nota a la SSTS 13 noviembre 2008, dictadas en los recursos de casación 2578/2004 y 3991/2004: la posibilidad de que la junta general intervenga en la fijación de las retribuciones de los consejeros». *Revista Quincena fiscal*, n.º 4, 2009, pp. 7-10.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «Nota a las SSTS de 13 de noviembre de 2008, dictadas en los recursos de casación 2578/2004 y 3991/2004 (y II): 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». *Revista Quincena Fiscal*, n.º 5, 2009, pp. 7-11.

FERNÁNDEZ DEL POZO, L.: «El misterio de la remuneración de los administradores de sociedades no cotizadas». *Revista de Derecho Mercantil*, n.º 297, 2015 (BIB 2015, 4108).

FONT GORGORIÓ, P.: *La Relación Socio-Sociedad Profesional. Problemáticas Fiscales*. Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra 2017.

GARCÍA BERRO, F.: «Rentas irregulares: la perpetuación del sinsentido». En VV.AA.: *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Libro homenaje al profesor Dr. D. Juan Calero*, dirigido por Antonio Cubero Truyo, Thomson Reuters-Civitas, Navarra 2016, pp. 423-453.

GARCÍA CARRETERO, B.: «La fiscalidad de los trabajadores desplazados en un entorno de globalización y deslocalización». *Monografías*, n.º 1, AEDAF, Madrid 2006.

GARCÍA GÓMEZ, A. J.: «Fiscalidad de la retribución de los administradores sociales y su impacto en la tributación de la sociedad». En VV.AA.: *Retribución y prestación de servicios de los administradores de sociedades*, dirigido por José Antonio García-Cruces, Tirant lo Blanch, Valencia 2018, pp. 383-431.

GARCÍA-CRUCES GONZÁLEZ, J. A.: «La prestación de otros servicios por los administradores sociales y su remuneración». En VV.AA.: *Retribución y prestación de servicios de los administradores de sociedades*, dirigido por José Antonio García-Cruces, Tirant lo Blanch, Valencia, 2018, pp. 237-282.

GARCÍA NOVOA, C.: «La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto sobre Sociedades». *Revista Quincena Fiscal*, n.º 8, 2009, pp. 57-94.

GARCÍA NOVOA, C.: *Aspectos fiscales de la interposición de sociedades y de la retribución de los socios*. Monografías AEDAF, n.º 6, Madrid 2013.

JUSTE MENCÍA, J. y CAMPINS VARGAS, A.: «La retribución de los consejeros delegados o de los consejeros con funciones ejecutivas. El contrato entre el consejero ejecutivo y la sociedad (arts. 249.3 y 4 y 529 octodécimas LSC)». En VV.AA.: *Junta general y consejo de administración en la sociedad cotizada*, tomo II, coordinado por Antonio Roncero Sánchez, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra 2016, pp. 757-797.

JUSTE MENCÍA, J. y CAMPINS VARGAS, A.: «Interpretación del régimen legal

de retribución de administradores. A propósito de la STS de 26 de febrero de 2018». *Revista de Derecho de Sociedades*, n.º 53, 2018 (BIB 2018, 11302).

LEÓN SANZ, F. J.: «La retribución de los administradores y de los ejecutivos en caso de crisis de la empresa». En VV.AA.: *Estudios de Derecho Mercantil: en memoria del profesor Anibal Sánchez Andújar*, coordinado por Juan Carlos Sáenz García de Albizu, Fernando Oleo Banet y Aurora Martínez Flórez, Thomson Reuters-Civitas, Navarra 2010, pp. 737-764.

LEÓN SANZ, F. J.: «Art. 217 remuneración de administradores». En VV.AA.: *Comentario de la reforma del régimen de las sociedades de capital en materia de gobierno corporativo (Ley 31/2014)*, coordinado por Javier Juste Mencía, Thomson Reuters-Civitas, Madrid 2015, pp. 273-300.

LEÓN SANZ, F. J.: «Art. 249 Delegación de facultades del consejo de administración». En VV.AA.: *Comentario de la reforma del régimen de las sociedades de capital en materia de gobierno corporativo (Ley 31/2014)*, coordinado por Javier Juste Mencía, Thomson Reuters-Civitas, Madrid 2015, pp. 497-520.

MARCO ARCALÁ, L. A.: «La retribución de los administradores en la legislación especial». En VV.AA.: *Retribución y prestación de servicios de los administradores de sociedades*, dirigido por José Antonio García-Cruces, Tirant lo Blanch, Valencia 2018, pp. 317-382.

MARÍN BENITEZ, G.: «Los consejeros ejecutivos en el Derecho tributario: efectos fiscales de la doctrina del vínculo». *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, n.º 353-354, 2012, pp. 5-40.

MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G.: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 29.ª edición, Tecnos, Madrid 2018.

MOLINA MARINAS, G.: «Actuación de la Inspección de Hacienda». En VV.AA.: *2015 Práctica Fiscal para abogados*, edición n.º 1, La Ley, Madrid (La Ley 3610/2015).

ORÓN MORATAL, G.: «Régimen fiscal de los trabajadores expatriados». *Revista Trabajo y Seguridad Social*, Centro de Estudios Financieros, n.º 416, 2017, pp. 84-113.

PAZ-ARES RODRÍGUEZ, C.: «El enigma de la retribución de los consejeros ejecutivos». *André: Revista para el Análisis del Derecho*, n.º 1, 2008, pp. 1-74.

PAZ-ARES RODRÍGUEZ, C.: «Perseverare diabolicum. (A propósito de la STS 26-II-2018)». *Diario La Ley*, n.º 9178, sección Tribuna, de 16 de abril de 2018, Wolters Kluwer (La Ley 2567/2018).

PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La retribución de administradores y consejeros:

gramidad estatutaria del cargo e IS». *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, n.º 373, 2014, pp. 173-180.

PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «La retribución de los socios como administradores o trabajadores». *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 162, 2014 (BIB 2014, 1732).

RODRÍGUEZ, M. y DEL SAZ, I.: «La exención del IRPF por trabajos desarrollados en el extranjero y la restricción en su aplicación e interpretación». En VVAA.: *2017 Práctica Fiscal para Abogados*, edición n.º 1, La Ley, Madrid (La Ley 4695/2017).

RUIZ HIDALGO, C.: «La retribución de los administradores después de las sentencias Mahou». *Revista Técnica Tributaria*, n.º 95, 2011, pp. 49-69.

RUIZ HIDALGO, C.: «La naturaleza jurídica de la retribución de los administradores-socios-trabajadores de una sociedad». *Revista Quincena Fiscal*, n.º 20, 2012, pp. 45-62.

RUIZ MUÑOZ, M.: «La retribución de los administradores y altos ejecutivos de las sociedades de capital: libertad, transparencia y control». En VVAA.: *Estudios sobre el futuro Código Mercantil*, libro homenaje al profesor Illescas Ortiz, Universidad Carlos III, Madrid 2015, pp. 860-893.

SÁNCHEZ-CALERO GUILARTE, J.: «La retribución de los consejeros ejecutivos». En VVAA.: *Estudios sobre órganos de las sociedades de capital*, tomo II, coordinado por Javier Juste Mencía y Cristóbal Espín Gutiérrez, Thomson Reuters-Aranzadi, Navarra 2017, pp. 353-387.

Capítulo 24

Implicaciones fiscales de las retribuciones de los administradores desde el punto de vista societario

PAULA VICENTE-ARCHE COLOMA

Profesora Titular de Universidad
Universidad Miguel Hernández de Elche

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. ALGUNAS CUESTIONES SOBRE LOS GASTOS FISCALMENTE DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. III. LA POLÉMICA EN TORNO A LAS RETRIBUCIONES DE LOS ADMINISTRADORES SOCIALES: EVOLUCIÓN DE LA CUESTIÓN Y SITUACIÓN ACTUAL TRAS LA STS DE 26 DE FEBRERO DE 2018. IV. RÉGIMEN JURÍDICO-TRIBUTARIO DE LAS RETRIBUCIONES DE LOS ADMINISTRADORES SOCIALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: SU CONSIDERACIÓN COMO GASTO DEDUCIBLE. V. RETRIBUCIONES DE ADMINISTRADORES Y EL RÉGIMEN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS EN EL IS. VI. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS RETRIBUCIONES DE LOS ADMINISTRADORES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. VII. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

En ocasiones, el régimen tributario aplicable a una determinada situación, negocio, acto o hecho puede provenir, específicamente, de lo dispuesto en la normativa propiamente tributaria; pero en otras ocasiones, el tratamiento tributario podrá depender, en alguna medida, del contenido e interpretación que, sobre dicha cuestión, se efectúe en otra rama de nuestro ordenamiento jurídico.

Esto es lo que puede suceder con el tema que nos ocupa, el relativo al régimen tributario de las retribuciones de los administradores de sociedades desde el punto de vista societario, esto es, fundamentalmente del Impuesto sobre Sociedades, ya que tendremos ocasión de comprobar que, del contenido de la