

**NUM-CONSULTA** V2908-13

**ORGANO** SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas

**FECHA-SALIDA** 01/10/2013

**NORMATIVA** Ley 35/2006, IRPF: ar 17 y 18  
TRLIS RD Leg 4/2004, arts: 10.3 y 19.

**DESCRIPCION-HECHOS** El accionista mayoritario de la entidad consultante, pasa a la situación de jubilado y cesa en ese acto en su cargo como administrador, no realizando desde ese momento ninguna actividad en la entidad. En los estatutos de la sociedad figura un artículo donde se recoge lo siguiente:

"Se establece una pensión vitalicia a favor de los administradores de la empresa, tanto para los actuales como los futuros que alcancen la situación de jubilación en el ejercicio de su cargo, consistente tal pensión vitalicia como máximo en una cantidad que complete la pensión que perciba hasta igualar las retribuciones salariales que se percibieren en el momento de producirse la jubilación."

**CUESTION-PLANTEADA** Se plantea si las cantidades devengadas en concepto de mejora o complemento de pensión al exadministrador y actual accionista mayoritario tienen la condición de gasto deducible para la sociedad como sueldos y salarios.

**CONTESTACION-COMPLETA** La presente contestación se emite partiendo de la consideración de que el socio mayoritario y ex administrador, y la entidad consultante, no han suscrito ningún contrato laboral de alta dirección.

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

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

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

"1.1º Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado. Se entenderá por valor normal de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

(...)

3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes:

- a) Una entidad y sus socios o partícipes.
- b) Una entidad y sus consejeros o administradores.

(...).

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

administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.”

Adicionalmente, el artículo 19 del TRLIS establece que:

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

(...).

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

(...)

5. Los gastos por provisiones y fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, serán imputables en el período impositivo en que se abonen las prestaciones. La misma regla se aplicará respecto de las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a la de los planes de pensiones que no hubieren resultado deducibles.

(...)”

En el supuesto concreto planteado, es intención de la entidad consultante reconocer, en favor los administradores de la empresa una pensión vitalicia, para todos aquellos que alcancen la situación de jubilación en el ejercicio de su cargo, consistente tal pensión vitalicia, como máximo en una cantidad que complete la pensión que perciba, hasta igualar las retribuciones salariales que se percibieren en el momento de producirse la jubilación.

En el supuesto concreto planteado, se desconoce si, con arreglo a lo dispuesto en los Estatutos, el cargo de administrador es o no gratuito.

En este punto es preciso traer a colación lo dispuesto en el artículo 217.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, con arreglo al cual:

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

Con arreglo a lo anterior, en el supuesto de que, con arreglo a lo dispuesto estatutariamente, el cargo de administrador fuese gratuito, teniendo en cuenta que el complemento o mejora de las pensiones que pretende acordar la sociedad no es sino una retribución complementaria reconocida en favor de quienes hubiesen ocupado el cargo de administrador de la sociedad hasta alcanzar la edad de jubilación, una vez hubieran alcanzado la edad de jubilación, tal complemento o mejora reconocido en favor de los citados administradores, responde, en realidad, a una liberalidad, en los términos establecidos en el artículo 14.1.e) del TRLIS, por lo que, en

consecuencia, tal complemento o mejora, reconocido, no será fiscalmente deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Por el contrario, si con arreglo a los estatutos sociales el cargo de administrador no fuese gratuito, teniendo en cuenta que el complemento o mejora de las pensiones que pretende acordar la sociedad no son sino una retribución complementaria reconocida a favor de quienes hubiesen ocupado el cargo de administrador hasta alcanzar la edad de jubilación, tal complemento o mejora reconocido no es sino una retribución adicional al cargo de administrador por lo que tendrá la consideración de fiscalmente deducible siempre y cuando no se supere la retribución máxima del cargo de administrador estatutariamente pactada, y, en todo caso, siempre que el mencionado complemento o mejora se hubiese acordado con arreglo a la normativa mercantil vigente, no siendo competencia de este Centro Directivo la interpretación de dicha rama del Derecho.

Adicionalmente cabe señalar que, dado que la prestación económica, reconocida estatutariamente en favor de aquellos ex – administradores que hubieran desempeñado su cargo hasta alcanzar la edad de jubilación, se genera con ocasión de la jubilación de aquéllos, al cubrir contingencias análogas a las que cubren los planes de pensiones, le resultará de aplicación un régimen fiscal similar, esto es, el gasto que representa la prestación reconocida será deducible, en el Impuesto sobre Sociedades, imputándose en la base imponible de los períodos impositivos en que se abonen la citada prestación.

## 2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 17.2, e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), califica como rendimientos del trabajo “las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos”; por tanto, partiendo de esta calificación que procede otorgar al “premio de jubilación” que pueda llegar a percibirse por la jubilación como administrador, el asunto que se plantea es si a su importe se le puede aplicar la reducción del 40 por 100 que el artículo 18.2 establece para determinados rendimientos íntegros del trabajo (distintos de los previstos en su artículo 17.2.a) “que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo”.

No obstante, el artículo 18.1 de la Ley del Impuesto establece que los porcentajes de reducción no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta, lo que ocurre en el presente caso, en que las cantidades a percibir se instrumentan mediante una renta vitalicia. Consecuentemente, las cantidades siempre tendrán el tratamiento de rentas regulares, lo que hace innecesario el examen del cumplimiento o no en el caso concreto consultado de los restantes requisitos exigidos para su posible tratamiento como renta irregular.

Por último, debe señalarse que la calificación de las retribuciones

consultadas como rendimientos de trabajo a efectos del IRPF es independiente de que dichas retribuciones sean o no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, en caso de que no estuvieran previstas en los estatutos de la sociedad.

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