

---

---

## estudios

---

---

# La fiscalidad de las participaciones en beneficios, dietas y pagas extraordinarias.

*Jordi VILADOT PUIG*

Economista y miembro de la A.E.A.F.

**L**a tributación de los beneficios es diferente según su origen sea en una empresa individual o una sociedad. Es decir, el dinero que llega al bolsillo de una persona física tiene un coste fiscal diferente según lo obtenga directamente o a través de una sociedad.

En la persona física, el beneficio tributa por Renta a los tipos de la escala, y en la sociedad tributa por el Impuesto sobre Sociedades al 35 por ciento, y lo que queda, si se reparte, tributa por Renta a los tipos de la escala, pero de aquel 35 por ciento sólo recupera el 10 por ciento. La diferencia efectiva de tributación directamente o a través de una sociedad no es del 25 por ciento ( $35 - 10$  por ciento), puesto que en el primer caso tributa por Renta todo el beneficio, y en el segundo caso sólo tributa por Renta el beneficio repartido.

A continuación señalamos los cálculos que hemos realizado sobre los siguientes niveles de beneficios:

## estudios

### COSTE FISCAL DE LOS BENEFICIOS

| Beneficios  | Obtenidos<br>directamente<br>% | Obtenidos a través<br>de una sociedad<br>% | Diferencia<br>% |
|-------------|--------------------------------|--------------------------------------------|-----------------|
| 3.000.000   | 31,83                          | 40,20                                      | 18,37           |
| 5.000.000   | 27,15                          | 43,20                                      | 16,05           |
| 10.000.000  | 38,95                          | 48,60                                      | 9,65            |
| 15.000.000  | 44,63                          | 53,53                                      | 8,90            |
| 20.000.000  | 47,48                          | 56,38                                      | 8,90            |
| 25.000.000  | 49,18                          | 58,08                                      | 8,90            |
| 40.000.000  | 51,74                          | 60,64                                      | 8,90            |
| 100.000.000 | 54,30                          | 63,20                                      | 8,90            |

Con ello queremos destacar dos hechos:

- 1.º Que la mayor tributación del beneficio a través de una sociedad no es tan elevado como parece de una primera lectura.
- 2.º Que a medida que aumenta la base imponible, se reduce la diferencia, de forma que a partir de los 15 millones de pesetas la mayor tributación del beneficio a través de una sociedad permanece en el 8,90 por ciento.

Para salvar esta mayor tributación, las sociedades se esfuerzan cada vez más en aplicar conceptos que permitan entregas directas a los socios sin pagar el Impuesto sobre Sociedades. De ello vamos a tratar seguidamente.

### PARTICIPACION DE LOS ADMINISTRADORES EN LOS BENEFICIOS.

El artículo 121.1.d) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) admite este concepto como gasto fiscalmente deducible en relación con el artículo 74 de la Ley de Sociedades Anónimas (LSA). Conviene recordar su contenido:

“RIS. Art. 121. Otras partidas deducibles.

.....

1.d) Participaciones de los administradores en los beneficios de la

## estudios

entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente y no excedan del 10 por ciento de los mismos o de los límites que legalmente se hayan establecido.”

**“LSA. Art. 74.**

La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, sólo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.”

Las participaciones deben ser obligatorias por precepto estatutario o estar acordadas por órgano competente.

Entendemos, y con ello compartimos la opinión de varios autores, que la participación debe ser obligatoria por precepto estatutario sin que sea válido, a estos efectos, el acuerdo de la Junta general ordinaria. El artículo 121.1.6. del RIS y el artículo 74 de LSA son categóricos. La duda la presenta la frase del RIS, que dice: “o estén acordadas por el órgano competente”.

Es opinión generalizada que esta frase se refiere a las sociedades no anónimas, en cuya Ley que las regula no existe artículo equivalente al 74 de la LSA, que establece que “la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos”. Por otra parte, no podemos olvidar que la modificación de los estatutos requiere una concurrencia de socios y capital superior al de la Junta general ordinaria.

La Resolución de la Dirección General de Tributos de 26-7-84 abunda en este criterio.

Hay quien opina que si las cuentas son aprobadas en Junta general de carácter universal, al concurrir todos los socios y todo el capital, no se perjudica a las minorías y, por tanto, el acuerdo de retribuir a los administradores es válido. No compartimos esta opinión.

La participación de los administradores no puede exceder del 10 por ciento de los beneficios o de los límites que legalmente se hayan establecido.

Otra cuestión que se plantea es si es suficiente que los estatutos recojan la obligación de pagar a los administradores una participación en los bene-

## estudios

ficios, pero dejando a la Junta general ordinaria que apruebe las cuentas de cada año la facultad de cuantificarla. Existe la Resolución de la Dirección General de Registros, de 29-12-56, que matiza que “el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los estatutos con toda certeza”.

Garrigues-Uría opinan que los estatutos deben fijar la retribución en el sentido del modo (sueldo, dietas por asistencia, participación en las ganancias, etc.), siendo la Junta general la encargada de fijar su cuantía. Sin embargo, continúan opinando, cuando los estatutos establezcan el sistema de participación en los beneficios es preciso que al propio tiempo fijen la cuantía de esa participación.

No obstante, son muchos los estatutos que no concretan el porcentaje y el Registro Mercantil no pone reparo alguno. Son estatutos redactados del siguiente tenor: “La retribución de los administradores consistirá en la participación en los beneficios que fijará anualmente la Junta general ordinaria”.

En el terreno fiscal, que en definitiva es el que nos ocupa, entendemos que la fórmula anterior es válida, pues no deja de cumplir el artículo 121 del RIS y el artículo 74 de la LSA. Pero para evitar eventuales discusiones con Hacienda, recomendamos que los propios estatutos señalen el porcentaje de participación.

### Reconocimiento de un dividendo mínimo del 4 por ciento.

Según el artículo 74 de la LSA, la participación de los administradores en las ganancias está condicionada a que la Junta de accionistas acuerde repartir un dividendo mínimo del 4 por ciento, que naturalmente debe calcularse sobre el capital desembolsado y no sobre el capital nominal.

Si la Junta no acuerda tal dividendo, no se cumple el artículo 74 de la LSA y, por tanto, los administradores pierden el derecho a participar en los beneficios.

Si esto es así, se podría dar el caso que una minoría (segunda convocatoria) dejara sin efecto aquel derecho de los administradores, a pesar de estar recogido en los estatutos, con lo que se daría la circunstancia de que la Junta de accionistas no tiene facultad para reconocer una participación de los administradores en los beneficios, pero sí la tiene para dejar sin efecto práctico un precepto estatutario.

### ¿Sobre qué beneficio debe calcularse el porcentaje de participación?

Ni el RIS ni la LSA nada precisan. Es nuestra opinión que debe ser sobre el beneficio contable (nunca el beneficio fiscal) antes de impuestos,

## **estudios**

pues en definitiva de lo que se trata es de distribuir aquel beneficio contable o económico. Esta es la teoría mantenida por la Resolución del TC de 4-6-58.

No obstante, con el fin de evitar posibles discrepancias con la Administración, lo prudente es que así se haga constar en los estatutos.

**¿La participación debe ser igual para todos los administradores?**

Entendemos que no. Es decir, cuantificada la cifra total para los administradores, la propia Junta o el Consejo de Administración puede acordar su reparto, sin que forzosamente todos los administradores deban percibir igual cantidad.

**Ejercicio en que debe imputarse el gasto.**

El artículo 88 del RIS establece que los gastos se imputarán al período en que se hubiesen producido, con independencia del momento en que se realiza el pago.

El proceso es el siguiente: los administradores preparan las cuentas del ejercicio y dentro de los seis meses siguientes se reúne la Junta general ordinaria para aprobar las cuentas del ejercicio anterior y resolver sobre la distribución de beneficios. La Junta puede modificar los resultados de forma que la participación de los administradores en los beneficios queda condicionada a la previa aprobación o rectificación de éstos por parte de la Junta. El beneficio definitivo y la participación de los administradores son factores a tener en cuenta en la liquidación del impuesto. El propio impreso de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, en la hoja de liquidación se recoge como ajustes negativos (disminuciones) la participación de los administradores en los beneficios.

Por tanto, el gasto debe imputarse al ejercicio en que se producen los beneficios, si bien se contabilizan en el ejercicio en que se aprueban las cuentas.

Entendemos que la Resolución de la Dirección General de Tributos, de 26-7-84, quiere decir esto, aunque su redacción es un tanto confusa.

### **DIETAS PARA LOS ADMINISTRADORES.**

Este concepto se encuentra regulado en el artículo 108.1.a) del RIS, que establece:

## **estudios**

### **"Art. 108. Otros gastos de personal.**

.....

#### **1.a) Dietas y gastos de representación, en cuanto no constituyan forma habitual de retribución."**

Una fórmula tradicional es que los estatutos establezcan que los administradores percibirán dietas de asistencia, siendo el Consejo de Administración o la Junta de accionistas quienes determinarán su cuantía.

Al estar recogidas en los estatutos, son obligatorias y, por tanto, deducibles. Pero como el RIS recoge las dietas en la rúbrica "Otros gastos de personal", puede que la Administración interprete que lo que prevalece son los estatutos, en cuyo caso el importe de las dietas debería sumarse a la cantidad percibida por participación en beneficios a efectos del límite del 10 por ciento, de forma que el exceso no sería gasto fiscal.

No conocemos de norma alguna que limite su cuantía; no obstante, Hacienda pone pegas cuando las considera excesivas.

### **PAGAS EXTRAORDINARIAS.**

Este concepto está recogido en el artículo 105.1.b) del RIS, que establece:

### **"Art. 105. Sueldos y salarios.**

.....

#### **1.b) Las pagas extraordinarias establecidas en virtud de precepto legal o convenio laboral, las participaciones en beneficios, ventas o ingresos y las remuneraciones concedidas por razón de conmemoraciones o eventos de especial importancia."**

Su redacción, evidentemente, es poco afortunada. La diversidad de opiniones interpretativas lo corroboran.

Los conceptos anteriores se pueden clasificar en tres grupos:

1. Las pagas extraordinarias establecidas en virtud de precepto legal o convenio laboral.
2. Las participaciones en beneficios, ventas o ingresos.
3. Las remuneraciones concedidas por razón de conmemoraciones o eventos de especial importancia.

## estudios

El grupo primero no ofrece duda. Es decir, si la paga extraordinaria está establecida por precepto legal o contrato laboral, es gasto fiscalmente deducible.

El grupo segundo, tal como está redactado, no queda condicionado a nada, pero la Administración da una interpretación restrictiva (ver las Resoluciones de la DG de Tributos, de 26-7-84 y 26-4-85) al condicionar aquellas participaciones en beneficios, ventas o ingresos a que sean obligatorias por precepto legal o convenio laboral, y al descalificar las acordadas por la Junta de accionistas.

Pero, además, el Estatuto de los Trabajadores, en su artículo 3, define entre las fuentes de la relación laboral, además de los dos anteriores, los contratos laborales y los usos y costumbres.

Por tanto, no queda otra solución que la vía de los contratos laborales, pero aquí entra toda la problemática laboral. Es decir, si existe un contrato, la remuneración es obligatoria y por tanto fiscalmente deducible, pero este contrato (aunque sea verdad), junto con la cotización a la Seguridad Social y el propio recibo de la remuneración, pueden ser utilizados como prueba de salario reconocido, un derecho adquirido, una condición beneficiosa.

### NOTAS FINALES.

Hacienda actúa cada vez con mayor rigor en relación a los conceptos que minoran la base de tributación, ya sea por la consideración de gasto fiscalmente deducible o por el reparto de beneficios encubierto.

Este rigor recomienda ser muy prudentes y actuar plenamente dentro de la norma, pues cualquier descalificación significaría la pérdida de la deducibilidad por el Impuesto sobre Sociedades, pero continuaría su tributación en la Renta personal del perceptor.

