

Caso práctico sobre el cálculo y el registro contable de las remuneraciones de los administradores.

06/07/2023

Dr. Gregorio Labatut Serer.

Departamento de Contabilidad.

Facultad de Economía. Universidad de Valencia.

<http://gregorio-labatut.blogspot.com/>

La Resolución de 5 de marzo de 2019, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (en adelante la Resolución), nos indica en el preámbulo que *“El tratamiento contable de la remuneración de los administradores se estudia en el capítulo V. El aspecto más destacado es la referencia a que cualquier retribución de los administradores debe reconocerse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias, incluso cuando se calcule en función de los beneficios o rendimientos de la sociedad”*.

Además, en el artículo 27. La remuneración de los administradores, de la Resolución, se indica: *“1. Cuando la remuneración de los administradores se vincule a los beneficios de la sociedad, en cumplimiento del sistema de retribución establecido en los estatutos, la remuneración se contabilizará como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se haya obtenido el citado beneficio.*

Si la Junta General determina un porcentaje diferente al inicialmente contabilizado, dentro del máximo establecido en los estatutos sociales, el posterior ajuste se reconocerá en la fecha de celebración de la junta general como un cambio de estimación contable.”

Por otro lado, desde el punto de vista mercantil, debemos hacer mención a los artículos 217 y 218 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, en donde se regula la cuestión que nos ocupa.

En el artículo 217, se indica que la remuneración de los administradores, podrá consistir en:

- una asignación fija,
- dietas de asistencia,
- participación en beneficios,
- retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia,

- remuneración en acciones o vinculada a su evolución,
- indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y
- los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.

En el caso de que consista en una participación en los beneficios, en el artículo 218 se indica lo siguiente:

“1. Cuando el sistema de retribución incluya una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma. En este último caso, la junta general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, el porcentaje máximo de participación en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.

3. En la sociedad anónima, la participación solo podrá ser detrída 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 del valor nominal de las acciones o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido”.

De este modo, podemos resumir:

- Sociedad limitada: Se establece un tipo máximo del 10 % sobre el beneficio repartible entre los socios. Se entiende por beneficio repartible, el resultado del ejercicio deducidas las dotaciones para las reservas obligatorias.
- Sociedades anónimas: No se establece límite alguno, y el porcentaje se aplicará sobre el resultado repartible (resultado menos dotaciones obligatorias de reservas) y la dotación de un dividendo mínimo a los socios del 4 % del nominal de las acciones.

En ambos casos el cálculo de la retribución establecida en los estatutos puede estar vinculada al beneficio repartible del ejercicio, y al formar parte del mismo, para su cálculo correcto será necesario plantear previamente una ecuación, que veremos en el caso práctico que se ofrece a continuación.

Finalmente, desde el punto de vista fiscal, distintas sentencias y doctrina tributaria nos indica que las percepciones que recibe un administrador solo serán deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, si y solo si, el cargo tiene carácter retribuido en los Estatutos de la Sociedad y es aprobado por la Junta General de Socios, para que no se convierta en un acto contrario a la Ley.

A este respecto, se puede ver entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo 2018 /9565, de 26 de febrero de 2018, en la que se confirma el carácter estatutario de la retribución a los consejeros ejecutivos para la deducibilidad fiscal de esta retribución

El Tribunal Central interpreta, con la norma actual del Impuesto, que de no reflejarse en los estatutos de la empresa el carácter remunerado de la retribución de los administradores que realizan funciones ejecutivas no será deducible el gasto al ser contrario al ordenamiento jurídico, por aplicación del artículo 15.f) de la ley del Impuesto.

Veamos un ejemplo:

Se trata de una sociedad limitada, en la que en los estatutos indica que la retribución de los administradores consistirá en un 10 % sobre el beneficio repartible entre los socios.

Sabemos que el beneficio antes de impuestos y remuneración administradores asciende a 20.000 euros y el tipo impositivo del impuesto sobre sociedades del 25 %. Existen pagos a cuenta y retenciones por 1.500 euros. No existen diferencias permanentes ni temporales para el cálculo del impuesto sobre sociedades.

Supongamos también que la sociedad debe realizar una dotación a la reserva legal del 10 % del resultado y a la reserva estatutaria del 5 % sobre el resultado.

SOLUCIÓN:

$$RE = BAI - PA - I$$

En donde:

RE = Resultado Ejercicio

BAI = Beneficio antes de impuestos y remuneración administradores. En nuestro caso 10.000

PA = Participación de los administradores.

I = Impuesto sobre beneficio. En nuestro caso el 25 % de la Base Imponible. Sabiendo que no existen diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad.

La participación de los administradores será igual a:

$$PA = 0,10 (RE - 0,10 RE - 0,05 RE)$$

Los impuestos, suponiendo que no existan diferencias permanentes ni temporales será igual a:

$$I = 0,25 (BAI - PA)$$

Por lo tanto, sustituyendo en la primera ecuación, tendremos:

$$RE = BIA - [0,10 (RE - 0,10 RE - 0,05 RE)] - 0,25 [BAI - 0,10 (RE - 0,10 RE - 0,05 RE)]$$

Y operando:

$$RE = 20.000 - 0,085 RE - 0,25 (20.000 - 0,085 RE)$$

$$RE = - 0,085 RE + 0,02125 RE + 15.000$$

$$RE + 0,085 RE - 0,02125 RE = 15.000$$

$$RE = 15.000/1,06375 = 14.101,057 \text{ euros.}$$

Por lo tanto, el Resultado del ejercicio será de RE = 14.101,06 euros.

La dotación a la reserva legal será de: 10 % sobre 14.101,06 = 1.410,11 euros.

La dotación a la reserva estatutaria: 5 % sobre 14.101,06 = 705,05 euros.

Los beneficios repartibles entre los socios: 14.101,06 – 1.410,11 – 705,05 = 11.985,90 euros.

La remuneración de los administradores: 10 % sobre 11.985,90 euros = 1.198,59 euros.

El impuesto sobre sociedades devengado: 25 % (20.000 – 1.198,59) = 4.700,35 euros.

PRECISIÓN: Suponemos que la retribución de los administradores cumple todos los requisitos exigidos para que sea gasto deducible en el Impuesto sobre sociedades.

De este modo, se cumple que:

Beneficio antes de impuestos y remuneración administradores: 20.000 euros.

(-) Remuneración administradores: 1.198,59 euros.

(-) Impuesto sobre sociedades:..... 4.700,35 euros.

Resultado ejercicio: 14.101,06 euros.

Registro Contable:

Remuneración de los administradores.

1.198,59	(64xx) Remuneración de los administradores	(551) Cuenta corriente con socios y administradores	1.198,59
----------	--	---	----------

Registro contable del Impuesto sobre Sociedades:

4.700,35	(6300) Impuesto corriente	(473) H. Pública retenciones y pagos a cuenta. (4752) H. Pública acreedora	1.500 3.200,35
----------	---------------------------	---	-------------------



economistas

Consejo General

EC economistas contables

		IS	
--	--	----	--

Registro de estos gastos en el Resultado contable.

5.898,94	(129) Resultado del ejercicio	(64xx) Remuneración de los administradores	1.198,59
		(6300) Impuesto corriente	4.700,35

El resultado del ejercicio será de: $20.000 - 5.898,94 = 14.101,06$ euros.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

Profesor Titular de la Universidad de Valencia.