



SIRO BARRO*

El enredo de la deducibilidad de los gastos de los administradores

El Tribunal Económico Administrativo Central ha reabierto la polémica sobre las condiciones en que son fiscalmente deducibles las retribuciones a los administradores.

En las líneas que siguen vamos a analizar la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades del gasto contabilizado por las retribuciones a los administradores de una entidad, en atención a un criterio jurisprudencial que vio la luz en 2008 y que ha llevado a asesores fiscales y contribuyentes a no pocos quebraderos de cabeza para tratar de asegurar la deducibilidad de ese gasto, y al legislador a acometer una reforma legislativa para dar al contribuyente una mayor seguridad jurídica, descafeinada por una peculiar interpretación de la normativa realizada por el Tribunal Económico-Administrativo Central. El origen del problema se encuentra en la aplicación de una teoría (la llamada "teoría del vínculo") en virtud de la cual las funciones ejecutivas son inherentes a todo administrador, de modo que los servicios prestados derivados de un contrato de alta dirección, o incluso de un contrato de relación laboral común, quedarían igualmente subsumidos en el cargo estatutario. Siendo así, si los estatutos establecen que el cargo de administrador es gratuito, en opinión de la Administración Tributaria el gasto devengado por cualquier concepto (administrador, alta dirección, empleado...) sería no deducible por considerarse una liberalidad, lo mismo que si se tratase de un donativo de la entidad en favor del administrador, pues la entidad incumple el mandato estatutario. Esta opinión posteriormente evolucionó desde la liberalidad hasta la ilegalidad del gasto, pues si el cargo era gratuito el gasto no era legal por no cumplir con la normativa mercantil. En ese caso, se generaba una tributación conjunta de esa renta que podría exceder el 75% de su importe (gasto no deducible para la entidad a efectos de su Impuesto sobre Sociedades; renta a integrar en la base general del IRPF del administrador persona física residente).

Con las conocidas como 'Sentencias Mahou' (SSTS de 13 de noviembre de 2008, de 26 de septiembre de 2013 y de 2 de enero de 2014) el Tribunal Supremo

consagró la llamada 'doctrina del milímetro', concluyendo que a estos efectos no solo es necesario que conste en los estatutos el carácter retributivo del cargo de administrador, sino también el concepto retributivo, incluso la concreta retribución, o al menos los parámetros prefijados para su exacta cuantificación, algo que en la práctica no venía sucediendo en numerosos casos, como cuando, por ejemplo, en una PYME el cargo de administrador único era gratuito, pero el administrador percibía un sueldo a través de un contrato de trabajo, considerándose por el Alto Tribunal que ese gasto era no deducible. Como consecuencia del revuelo generado por esas sentencias, la Dirección General de Tributos evacuó un Informe de fecha 12 de marzo de 2009 mediante el que trató de desactivar los efectos de esa 'doctrina del milímetro' y hacer volver las aguas a su cauce lógico, afirmando que: "los gastos representativos de las retribuciones satisfechas a los administradores de sociedades mercantiles tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades...cuando los

estatutos establezcan el carácter de remunerado del cargo, aunque no se cumpliera de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil".

De este modo, quedaba previsiblemente zanjada la cuestión. No obstante, una posterior sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de

2018 reabrió el debate en el ámbito mercantil, en relación con la retribución de los consejeros ejecutivos. En opinión del Alto Tribunal, no basta con que exista un contrato aprobado por el Consejo de Administración, en los términos previstos en el artículo 249.3 de la Ley de Sociedades de Capital, sino que, además, en los estatutos también debe hacerse referencia expresa a si el cargo de consejero ejecutivo es retribuido y su sistema de remuneración, debiendo

"Constádonos que la Administración Tributaria se muestra muy activa en comprobar la deducibilidad de estos gastos, cerciórense de que los estatutos los contemplan y son 'a mercado', aprobados en Junta, etc."

quedar igualmente determinado por la Junta de Accionistas el importe máximo de su remuneración anual, junto con la del conjunto de administradores o consejeros de la entidad. La finalidad de la constancia estatutaria es la protección de los socios, ya que se trata de que estos no puedan verse perjudicados por unos administradores que, de no ser así, podrían autorretribuirse de manera exorbitante y abusiva. Ahora bien, este motivo no tiene mucha fuerza en el caso de sociedades unipersonales, o de sociedades con varios socios que sean miembros de una misma familia. A la vista de lo anterior, con anterioridad a esa sentencia el legislador ya había tratado de garantizar una mayor seguridad jurídica modificando la normativa aplicable. Así, con la entrada en vigor de la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ('Ley del IS'), desde el 1 de enero de 2015 se excluyen expresamente como supuesto de liberalidad "las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad." (art. 15.1.e. Ley del IS).

No obstante, la inclusión de un nuevo tipo de gasto no deducible, contemplado en la letra f) del artículo 15 de la Ley del IS, referido a "los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico", y la interpre-

delictivos como sobornos, comisiones ilegales, etc. En definitiva, a actos contrarios al ordenamiento.

Legados a este punto, y a modo de conclusión, pasamos a enumerar los requisitos mercantiles establecidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, adoptados por el TEAC, a efectos de la deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades:

- Cuando el cargo de administrador sea retribuido los estatutos deberán recoger el sistema de retribución (retribución fija, variable -incluyendo los parámetros de referencia para su cálculo-, participación en beneficios, entrega de acciones, indemnización por cese y sistemas de ahorro o previsión). Lo anterior resulta predicable tanto respecto de los administradores o consejeros no ejecutivos o 'deliberativos', como también de los consejeros-delegados o de aquellos otros consejeros que ejerzan funciones ejecutivas.
- Formalización de un contrato entre el consejero-delegado o ejecutivo y la compañía y su aprobación por el Consejo de Administración.
- Aprobación en Junta del importe máximo de remuneración del conjunto de los administradores en el año, que

"La interpretación que el TEAC hace de la letra f) del art.15 de la Ley del IS, sobre 'gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico' puede introducir un nuevo criterio restrictivo que determine, otra vez, la no deducibilidad de esos gastos si no cumplen escrupulosamente con todos los requisitos de la legislación mercantil. Cuando Tributos ya aclaró que f) aludía a sobornos, comisiones ilegales, etc "

tación y alcance que de ello hace el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) en su resolución del pasado 17 de julio de 2020, puede dar al traste con la voluntad del legislador, introduciendo un nuevo criterio restrictivo que (nuevamente) puede determinar la no deducibilidad del gasto derivado de la retribución a los administradores. El TEAC, máximo órgano administrativo interpretativo en materia tributaria, influenciado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, ha establecido como doctrina administrativa que la deducibilidad fiscal de la retribución de administradores, ya sea por funciones ejecutivas de dirección o por funciones meramente representativas o deliberativas, exige cumplir escrupulosamente con todos los requisitos establecidos por la legislación mercantil, por ser, en otro caso, un gasto derivado de una actuación contraria al ordenamiento jurídico (artículo 15.f. Ley del IS), y por ende no deducible. No podemos dejar de criticar tal conclusión, toda vez que la propia Dirección General de Tributos en su Resolución V1788-17, de 10 de julio, vino a aclarar que la norma se refiere a pagos derivados de hechos

deberá guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad y su situación económica.

En tales circunstancias, y constándonos que la Administración Tributaria se está mostrando muy activa en comprobaciones relativas a la deducibilidad de estos gastos, recomendamos comprobar, caso por caso, si los estatutos vigentes de las sociedades contemplan expresamente que el cargo de administrador es retribuido, incluyéndose la referencia expresa al tipo de retribución y el modo de cuantificarla, si la retribución puede entenderse que sea 'a mercado', teniendo en cuenta la importancia y situación económica de la compañía, si la Junta de Accionistas viene aprobando el total de retribuciones en el año por este concepto respecto del conjunto de administradores (ejecutivos y no ejecutivos) y, en su caso, si han formalizado con sus consejeros-delegados o ejecutivos el contrato que, previamente aprobado por el Consejo, debe recoger todos los conceptos que integren su retribución. ■

* Siro Barro Fernández es socio del departamento de Derecho Fiscal de Alemany, Escalona & De Fuentes.