

NUEVA VUELTA DE TUERCA A LA RETRIBUCION DE LOS ADMINISTRADORES

1.- RESOLUCION TEAC DE 17 DE JULIO DE 2020.-

El *Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC)*, en su *Resolución de 17 de julio de 2020, RG 3156/2019*, niega la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de la retribución pagada por una sociedad a sus administradores mercantiles, **cuando éstos desarrollan, además, funciones o actividades de dirección o gerencia para la misma y los estatutos reflejan la gratuidad del cargo**. En dicha Resolución, el Tribunal se remite a la *Resolución TEAC, de 8 de octubre de 2019, RG 5548/2018*, en la que se sostiene el mismo criterio.

En dicha Resolución, se comparten las razones de la Inspección para no admitir la deducibilidad fiscal de las retribuciones percibidas por los administradores por sus funciones de dirección y gerencia, ya que, al ostentar la condición de Consejeros de la Sociedad, todas las cantidades percibidas de la misma, según la **teoría del vínculo**, deben considerarse que retribuyen su condición de consejeros. En la medida en que los estatutos sociales de la entidad recogen que tal cargo es «gratuito», ello implicaría que los importes satisfechos no resultan fiscalmente deducibles.

2.- LA TEORÍA DEL VINCULO.-

Las *Salas de lo Social y de lo Civil del Tribunal Supremo [SSTS de 26 de diciembre de 2007, recurso n.º 1652/2006 y de 18 de junio de 2013, recurso n.º 365/2011]* crearon la llamada **«teoría del vínculo»**, conforme a la cual las actividades de gestión y administración o de alta dirección de una sociedad prestadas en el marco de unas relaciones laborales por quienes, a su vez, son administradores o consejeros de la misma, quedan subsumidas y absorbidas por las que esas **personas han de prestar por sus obligaciones mercantiles como administradores o consejeros de tal sociedad**. Para ser fiscalmente deducibles las cantidades que una sociedad pudiera pagar a sus administradores o consejeros, la posibilidad de abonar tales retribuciones **debería constar expresamente en los estatutos de esa sociedad**, en los que, asimismo, –*ex art. 217 del RDLeg. 1/2010 (Texto Refundido de la Ley de Sociedades Capital)*, en su redacción original- debería estar establecido el correspondiente sistema de retribución, debiéndose además cumplir todo lo que la normativa mercantil disponía en relación a tales retribuciones.

En efecto, conforme al *artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital*, el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración.

Tal previsión mercantil sirvió de fundamento a la Administración Tributaria para exigir, a la hora de admitir en el Impuesto sobre Sociedades la deducibilidad fiscal como gasto de todas las retribuciones percibidas por los administradores o consejeros de una entidad, que los Estatutos de la entidad establezcan la obligación de retribuir el cargo de administrador.

3.- LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.-

La situación descrita resultaba un tanto disparatada y alejada de la realidad del tejido social español, integrado en más de un 90% por Pymes, por lo que, aun cuando resulte sorprendente y difícilmente creíble, el legislador fiscal trató de poner un poco de sensatez y de cordura en la cuestión, y, así, aprovechando la reforma del *Impuesto sobre Sociedades* operada por la *Ley 27/2014, de 27 de noviembre*, reflejó en su *artículo 15.e)*:

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) (...) 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.

Así, a partir de entonces, la previsión incluida en el último inciso del *artículo 15.e) de la LIS* facilitaba la deducibilidad de las retribuciones salariales que, en su caso, pudieran percibir los administradores o consejeros de una entidad **por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral ordinario con la entidad.**

Como apuntábamos anteriormente, hasta entonces, no existiendo previsión estatutaria específica, la Administración tributaria venía rechazando, de manera muy discutible, la deducción como gasto no sólo de la retribución como administrador, sino también de la retribución satisfecha al mismo en concepto de salario. Basaba este criterio en la llamada **“doctrina del vínculo”**, en cuya virtud, la relación jurídica de un consejero o administrador con su entidad es sólo mercantil, aunque también asuma funciones ejecutivas de alta dirección, de manera que la relación laboral de alta dirección es absorbida por la primera.

4.- LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 26 DE FEBRERO DE 2018.-

En relación con la cuestión, debe traerse a colación el criterio recogido por el *Tribunal Supremo* en su *sentencia de 26 de febrero de 2018*. En dicha sentencia, que se refiere a una sociedad no cotizada, y que además no fija doctrina, el Alto Tribunal estableció la necesidad de que las retribuciones a los consejeros, por las funciones ejecutivas que realicen en virtud de cualquier título, cumplan los requisitos de reserva estatutaria y aprobación en junta general establecidos en el *artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital*, además de encontrarse formalizadas en el contrato regulado en el *artículo 249 de la misma Ley*.

Por ello, la modificación introducida en sede del Impuesto sobre Sociedades, resultaba muy positiva en la medida en que, a efectos de la deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades, **se distinguen las funciones directivas que, en su caso, pueden realizar los administradores, de las propias del cargo de administrador, y se da a las primeras un tratamiento fiscal diferenciado, sin hacerlas depender de la previsión estatutaria específica y del acuerdo de junta, que, en cambio, sí son requeridos para la retribución del cargo de administrador.**

Así, desde que se aprobó la nueva LIS, la DGT ha venido interpretando en esta línea la previsión a la que nos referimos, considerando deducibles las retribuciones que percibe el administrador único de una sociedad por el ejercicio de funciones de alta dirección distintas a las correspondientes al cargo de administrador, aun cuando dicho cargo sea gratuito según los estatutos (*CV 3104-16, de 5 de julio, y, más recientemente, CV 1417-19, de 12 de junio de 2019*).

Ahora bien, aun cuando el *art. 15.e) de la Ley 27/2014 (Ley del Impuesto sobre Sociedades)* **excluye expresamente las retribuciones de las funciones de alta dirección de lo que podríamos considerar liberalidades**, no se pueden ignorar los requisitos que la normativa mercantil establece en cuanto a la fijación de estas retribuciones: en concreto, la constancia estatutaria expresa prevista en el *art. 217 TR LSC* - según la redacción dada por la *Ley 31/2014* -

Pues bien, la **Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018, recurso nº 3574/2017**, concreta que esta exigencia resulta aplicable, no sólo a los consejeros que no realizan funciones ejecutivas, sino también a los que sí las desarrollan y perciben por ellas la correspondiente retribución.

5.- COMENTARIOS A LA RESOLUCION TEAC DE 17 DE JULIO DE 2020, CRITICA Y CONCLUSIONES.-

5.1.- En la misma línea argumental iniciada por el Tribunal Supremo en la sentencia señalada, en la resolución del TEAC que comentamos, **el motivo de la no admisión del gasto ha sido la falta de prueba del cumplimiento de los requisitos que se exigen para la fijación de la retribución de las funciones ejecutivas de los miembros del Consejo de Administración.** En consecuencia, dada la gratuidad del cargo establecida en los Estatutos y no habiendo sido probado que las retribuciones satisfechas al miembro del Consejo de Administración por el ejercicio de las funciones ejecutivas hayan sido fijadas según establece la norma mercantil, las cuantías satisfechas tienen el carácter de no deducible.

5.2.- Si con la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente a partir del año 2015 se había establecido cierta tregua fiscal respecto a la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores societarios con funciones ejecutivas, el *Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)* ha removido las bases de dicha tregua con una **interpretación novedosa y contraria al criterio hasta hoy establecido por la Dirección General de Tributos (DGT)**. ¿Falta de coordinación entre los órganos interpretativos del Ministerio de Hacienda, con los de aplicación y revisión de los tributos?

Recordamos que la *Ley 27/2014 de 27 de noviembre*, excluye del concepto donativos y liberalidades (y, por tanto, **permite la deducibilidad** en el Impuesto) *“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.e).*

Esta exclusión se ha venido interpretando, hasta ahora, **como un intento del legislador de terminar, a efectos fiscales, con las consecuencias de la conocida como “Teoría del Vínculo”** (teoría que implica la incompatibilidad de la relación mercantil del administrador con la relación laboral de alta dirección que pueda existir por las funciones ejecutivas, prevaleciendo aquélla sobre esta).

Así, se excluye del concepto de liberalidad, es decir, se permite su deducibilidad en el Impuesto, a aquellas retribuciones que se satisfacen a los administradores societarios por las labores de alta dirección u otras derivadas de un contrato laboral con la entidad. **Se separa, por tanto, el tratamiento fiscal de la problemática existente en la esfera mercantil en el ámbito de la remuneración de los administradores societarios con funciones**

ejecutivas, asunto este que, en los últimos años, ha sido objeto de intenso debate.

La DGT, órgano encargado de la interpretación de la normativa tributaria, ha interpretado la nueva redacción del *art.15.e)* de la forma señalada, considerando deducibles las retribuciones percibidas por las funciones de alta dirección realizadas por el administrador único de una empresa, incluso en el caso extremo de gratuidad del cargo en los estatutos sociales. Tal es el caso analizado en su *consulta vinculante de 8 de septiembre de 2016*, o en la de *14 de septiembre de ese mismo año*.

5.3.- Ahora bien, debe recordarse que, conforme al *apartado f)* inmediato siguiente del mismo *artículo 15 LIS*:

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

En definitiva, en cualquier caso, y dada la redacción del *apartado f)* inmediato siguiente del mismo *artículo 15 LIS*, que establece la *no deducibilidad de “los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”*, **resulta recomendable cumplir con todas las prescripciones mercantiles en materia de retribución a los administradores -artículos 217 y siguientes de la Ley de Sociedades de Capital, así como el artículo 249 para el caso de consejeros con funciones ejecutivas-**, también respecto de las funciones ejecutivas, para evitar interpretaciones alternativas desde la Administración Tributaria.

Aun cuando entendemos que la Administración Tributaria pudiera quedar constreñida para realizar tales interpretaciones por diversas resoluciones de la DGT, en sentido favorable al contribuyente, no debemos olvidar que este criterio establecido por la DGT debió ser respetado por los órganos de aplicación de los tributos, como así lo ordena nuestra Ley General Tributaria. Sin embargo, algo ha fallado cuando el TEAC ha tenido ocasión de pronunciarse sobre esta cuestión. Y lo ha hecho, como desgraciadamente el contribuyente temía que se hiciera antes o después, **negando la deducibilidad de las retribuciones a administradores que desempeñan funciones directivas, en los casos en que estas no se ajustan a lo dispuesto en la normativa mercantil, por considerar que se trata de un gasto contrario al ordenamiento jurídico**, de acuerdo con lo dispuesto en el *art. 15.f) de la LIS*.

En cualquier caso, ante el criterio ahora establecido por el TEAC, **la retribución de los administradores, incluyendo los que ejercen**

funciones directivas, debe cumplir escrupulosamente con lo establecido por la normativa y jurisprudencia mercantil, ciñéndose a los requisitos de constancia estatutaria prevista en el *artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital* y su interpretación dada por la polémica *Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018*.

5.4.- En consecuencia, a la vista de la situación planteada por la Resolución del TEAC comentada, aconsejamos, para evitar sorpresas con la Administración tributaria, la revisión de los Estatutos de todas las sociedades mercantiles a fin de acomodar su contenido, en lo que a retribución de los administradores se refiere, a la doctrina contenida en las Resoluciones del *Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 17 de julio de 2020, RG 3156/2019, y de 8 de octubre de 2019, RG 5548/2018*.



Pablo Arrieta Villareal
Socio - Abogado – Asesor Fiscal
✉ C/ Miguel Villanueva, 8 – 2º E – 26001 Logroño (La Rioja) – España
☎ +34 941 24 48 99
E-mail: pablo.arrieta@seain.es - Web: www.seain.es