

NEWS ALERT

➤ FISCAL
RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

1. ANTECEDENTES.

La deducibilidad fiscal de las retribuciones pagadas a los administradores de una sociedad ha sido, desde hace mucho tiempo, un foco de litigiosidad tributaria que se mantiene hoy en día viva en nuestros tribunales de justicia.

El origen del conflicto se remonta al año 1988, cuando el Tribunal Supremo, en una sentencia conocida como "Caso Huarte", fija la llamada "**Teoría del Vínculo**" (o tratamiento unitario). De acuerdo con esta teoría, las funciones de gestión o ejecutivas prestadas en el marco de una relación laboral por quienes, a su vez, son administradores o consejeros de la misma, quedaban subsumidas o absorbidas (vis atractiva) por las que esas mismas personas hubiesen de prestar por sus obligaciones mercantiles como administradores o consejeros de una sociedad.

Posteriormente, en el año 2008, el Tribunal Supremo dicta una sentencia conocida como "Caso Mahou" en la que consideraba como liberalidades las retribuciones por funciones de dirección de un administrador cuando en los estatutos sociales se establecía que dicho cargo era gratuito.

A pesar de la polémica surgida a raíz del "Caso Mahou", desde el año 2015 la problemática sobre la deducibilidad fiscal de las retribuciones a los administradores parecía zanjada. La Ley del Impuesto sobre Sociedades que entraba en vigor ese año establecía expresamente que estas retribuciones no tendrían el carácter de liberalidad (art. 15.e), por lo que deberían de entenderse deducibles:

- Funciones políticas, deliberativas, de supervisión y de decisión (funciones mercantiles): La retribución por ejercer el cargo de administrador es fiscalmente deducible siempre que los estatutos prevean que el cargo es retribuido.
- Funciones gerenciales, ejecutivas y de gestión empresarial (consejeros delegados o ejecutivos) o funciones ordinarias (trabajo común): La retribución derivada del trabajo desarrollado en el día a día de la empresa es fiscalmente deducible, con independencia de los estatutos.

2. TEORÍA DEL VÍNCULO Y PRINCIPIO DE RESERVA ESTATUTARIA.

A pesar de la modificación operada en el Impuesto sobre Sociedades, una sentencia posterior del Tribunal Supremo (26-02-2018) recuperó la "teoría del vínculo", afirmando que, en las sociedades con consejo de administración, las funciones mercantiles del consejero delegado "absorben" las funciones de gerencia.

El Tribunal Supremo sostuvo en dicha sentencia que la expresión "administradores en su condición de tales" que recoge el artículo 217.2 de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) engloba todas las funciones de los administradores (incluidas las ejecutivas) y no solo las que son indelegables, con lo que en las sociedades no cotizadas, la relación entre los artículos 217 y 219 del TRLSC no es de carácter alternativo, sino acumulativo, por lo que la retribución de los consejeros delegados o ejecutivos está sometido al principio de reserva estatutaria y a la intervención de la Junta. Con ello, el Tribunal Supremo anuló la posibilidad de que fuesen mercantilmente válidas las retribuciones de los consejeros delegados mediante un contrato firmado entre el consejo de administración y el consejero delegado sin que expresamente estuviese recogido en los

estatutos. Los contratos con los consejeros delegados deben de respetar las previsiones estatutarias, sentenció el Supremo.

En base a dicha sentencia, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), cuyas resoluciones son vinculantes para la Agencia Tributaria (AEAT) y para el resto de Tribunales Económicos Administrativos regionales, se reafirma en la **teoría del vínculo** y en el **principio de reserva estatutaria**: para ser fiscalmente deducibles las cantidades que una sociedad pudiera pagar a sus administradores o consejeros, deben de constar expresamente en los estatutos, cumpliendo así la normativa mercantil (TEAC 17-07-2020 y 08-10-2019).

El TEAC, a pesar de que el art. 15 letra e) de la LIS no considera liberalidades las retribuciones satisfechas a los administradores o consejeros y, por tanto, pudiera pensarse que la norma le atribuye el carácter de deducibles, se apoya en la letra f) del citado artículo (interpretación integradora) para no considerar deducibles las retribuciones sin reserva estatutarias, por ser **gastos derivados de una actuación contraria al ordenamiento jurídico**.

Además, el TEAC sostiene que estos criterios son igualmente válidos y aplicables a empresas unipersonales y con administrador único y a empresas familiares con dos o tres socios (la norma mercantil es aplicable a todas las sociedades de capital).

3. DOCTRINA DEL MILÍMETRO.

Además de la teoría del vínculo (o del doble vínculo como también se conoce) la AEAT ha venido aplicando lo que en el ámbito tributario se conoce como la "doctrina del milímetro".

Según esta teoría, Hacienda impide deducir en el Impuesto sobre Sociedades el gasto derivado de las retribuciones de los administradores cuando los estatutos establecen una forma de cuantificación de dichas retribuciones que no permita conocer con certeza el importe a satisfacer en cada ejercicio, es decir, "al milímetro" [TEAC 09-04-2019].

Según el TEAC, para que las retribuciones de los administradores se consideren deducibles, deben estar previstas en los estatutos y, además, esa previsión debe permitir conocer el importe a satisfacer con certeza. Si el sistema elegido para cuantificar las retribuciones es una participación en los beneficios de la sociedad, es preciso que los estatutos determinen perfectamente el porcentaje aplicable sobre los beneficios.

4. LOS TRIBUNALES CUESTIONAN LOS CRITERIOS MANTENIDOS POR LA AEAT.

Afortunadamente, contamos con diversos pronunciamientos judiciales que nos permitirán defender la deducción en el Impuesto sobre Sociedades de las cantidades pagadas a los miembros de los órganos de administración de una sociedad, arrinconando las restrictivas teorías aplicadas por los órganos de inspección de la AEAT en sus funciones de comprobación e investigación.

A continuación, nos hacemos eco de algunas resoluciones judiciales que entendemos resultan de interés.

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021 (gastos derivados de una actuación contraria al ordenamiento jurídico).

En este caso, Hacienda negaba la deducibilidad de unos intereses de demora (alegando que, al derivar de una inspección, procedían de actos contrarios al ordenamiento jurídico). El Tribunal Supremo da argumentos para defender que las retribuciones satisfechas a los administradores por su trabajo en el día a día son deducibles aun cuando los estatutos digan que el cargo es gratuito.

Según esta sentencia, el carácter no deducible de un gasto no puede fundamentarse en cualquier tipo de incumplimiento de la ley, sino que han de evitarse interpretaciones expansivas. A estos efectos, el incumplimiento de la ley debe quedar limitado a actuaciones graves (sobornos y conductas similares).

Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de febrero de 2022 (principio de reserva estatutaria).

La Sala Segunda de la Audiencia Nacional considera la deducibilidad de los gastos de los administradores aun cuando no se prevea que dicho cargo sea remunerado en los estatutos, siempre que éste haya sido aprobado por la Junta General de Socios y no se haya impugnado en el plazo de un año (plazo de caducidad de la acción procesal) por parte de los socios minoritarios. La Audiencia Nacional apela a una interpretación restrictiva de los gastos que puedan considerarse "contrarios al ordenamiento jurídico" o "contrarios al orden público" y en su sentencia dice lo siguiente:

"En suma, creemos que la Administración puede prejudicialmente y a efectos fiscales la nulidad del acuerdo adoptado en Junta General si el mismo es contrario al orden público; pero fuera de tales casos no puede sostener la nulidad del acuerdo supliendo la inactividad de los legitimados para la impugnación, pues en tales casos, la inactividad de estos subsana o convalida el acuerdo.

No constando que se hubiesen impugnado los acuerdos de 2012 y 2013, su posible ilegalidad quedaría convalidada o subsanada, por lo que debe entenderse que estamos ante un gasto deducible. Repárese en que, por lo demás, la AEAT no niega la realidad de la actividad de los administradores."

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de mayo de 2022 (teoría del vínculo).

Según las normas de la República Checa, cuando una persona realiza al mismo tiempo las funciones propias de director general y de miembro del consejo de administración, no puede ser considerada "trabajador", ya que quedan absorbidas las funciones laborales por las de administrador (vis atractiva). Esta norma fue impugnada ante el Tribunal Europeo por considerarse contraria a la norma europea que regula las indemnizaciones para trabajadores afectados por el cese de una empresa.

El Tribunal Europeo ha sentenciado que el hecho de desempeñar de forma acumulativa las funciones de director y consejero de administración no permite excluir, por este único motivo, la existencia de una relación laboral, y por tanto es contrario a la normativa europea antes indicada.

Por lo tanto, esta sentencia puede servir como argumento para defender que las retribuciones satisfechas por funciones directivas deben tratarse de forma separada de las del administrador.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de septiembre de 2022 (principio de reserva estatutaria)

La Audiencia Nacional enjuicia un caso en el que los estatutos de una sociedad cotizada prevén la remuneración del cargo y fijan distinciones dependiendo de si ejercen o no funciones ejecutivas, sin establecer importes o cuantías concretas, remitiéndose para ello a las aprobaciones que debían de hacer en cada caso los órganos sociales.

En este caso, la Audiencia Nacional se aleja de criterios excesivamente formalistas, aceptando que debe entenderse cumplida la previsión estatutaria cuando los estatutos *"establecen un conjunto de normas encaminadas a concretar y determinar el sistema de retribución de sus administradores"*.

En este sentido, apela a un sistema que debe ser claro y preciso, ahora bien, recuerda *"que la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo ha insistido en el amplio margen de libertad para fijar en los estatutos el sistema de retribución"*.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2022 (principio de reserva estatutaria).

En esta sentencia la Audiencia Nacional ha flexibilizado el principio de reserva estatutaria y ha considerado que, aunque no haya previsión en los estatutos de la sociedad, las retribuciones de los administradores son deducibles si queda demostrado que los socios las conocían.

En el caso de la sentencia, las retribuciones de los administradores no estaban previstas en los estatutos, pero sí eran conocidas por los socios, ya que en una Junta se les había informado sobre los contratos existentes, con indicación de la retribución fija y variable.

El Tribunal argumenta que al exigir que los estatutos prevean el carácter retribuido del cargo, la ley trata de proteger a los socios de posibles abusos de los administradores. Y al demostrarse que los socios conocían las retribuciones, se está cumpliendo con esa protección: ya no puede considerarse que dichas retribuciones sean una liberalidad.

El Tribunal hace una interpretación finalista de la norma, frente a la interpretación excesivamente formalista de Hacienda.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de enero de 2023 (doctrina del milímetro).

En este supuesto, la Audiencia Nacional aborda el caso de una empresa cuyos estatutos decían que los administradores tenían derecho a una retribución máxima del 10% de los beneficios del ejercicio (dejando que la junta de socios acordase la cuantía concreta) y fue objeto de una inspección y Hacienda consideró que tales retribuciones no eran deducibles.

Pues bien, la empresa recurrió y la Audiencia Nacional le ha dado la razón. Según el Tribunal, el criterio de Hacienda es excesivamente rígido. En un supuesto como el indicado, en el que los estatutos establecen una retribución máxima y la junta de socios específica anualmente la cuantía a pagar, no se menoscaban las garantías de los socios, por lo que el gasto resulta deducible.

5. LA DECISIÓN FINAL EN MANOS DEL TRIBUNAL SUPREMO

En la actualidad están pendientes de resolver varios recursos de casación en los que el Tribunal Supremo deberá pronunciarse sobre estas interpretaciones más abiertas avaladas por la Audiencia Nacional y, concretamente, sobre si han de considerarse deducibles las retribuciones percibidas por los administradores de una sociedad, debidamente documentadas y contabilizadas, a pesar de que no estar previstas en los estatutos.

Se avecinan nuevos pronunciamientos judiciales de especial interés para las empresas y sobre los que les mantendremos informados.



JORGE BORRAJO DIOS
Socio Área Fiscal

