

Tratamiento de las retribuciones de los administradores sociales en el Impuesto sobre Sociedades

(Comentario a propósito de dos sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección segunda, del Tribunal Supremo, de 13 de noviembre de 2008)

Enrique Giménez-Reyna Rodríguez¹

Socio de CORTÉS, ABOGADOS

Abogado del Ilustre Colegio de Madrid

Miembro de la AEDAF y de la AAEDT

Resumen

El presente trabajo analiza dos sentencias del Tribunal Supremo (TS) sobre la retribución de los administradores y sus efectos en el IS. Dicha retribución debe estar prevista en lo estatutos, según la legislación mercantil. El TS resuelve sobre la deducibilidad de tales retribuciones como gasto a efectos del IS, extendiéndose sobre la forma en que los estatutos deben regular dicha retribución, para concluir denegando la condición de gasto deducible por entender que la sociedad interesada no cuenta con unos estatutos que cumplan suficientemente con esas exigencias. Además, las percepciones económicas del consejero delegado, que trabaja como administrador y como ejecutivo de la empresa, tampoco son deducibles, por la propia insuficiencia de la norma estatutaria, aplicando la teoría de que la vinculación mercantil (de consejero) engloba y anula la hipotética relación laboral (de ejecutivo). El caso se produce bajo la vigencia de una Ley de 1978 que quedó derogada en 1995.

Palabras clave

Ley 61/1978. Ley 43/1995. Impuesto sobre Sociedades, base imponible, gastos deducibles, administradores o consejeros, personal directivo o ejecutivo, retribuciones, sociedad anónima, estatutos.

Summary

The following lines analyze two of the last resolutions of the Supreme Court on fees payable to the members of board of directors in the framework of the Corporate Income Tax. According to the Spanish corporate legislation, the articles of association of a company (by-laws) must include the fees payable to the members of its board of directors. According to the two referred resolutions of the Supreme Court, the

1 El autor agradece la colaboración de J. Cano, A. Cascón, F. Juanes, C. Rubio y P. Ureña, colegas de CORTÉS, ABOGADOS, a quienes debe aportaciones, sugerencias y comentarios. La responsabilidad del trabajo, obviamente, sólo recae en el autor.

articles of association must comply with certain formalities, since otherwise the fees will not be considered as deductible expenses in the company tax. The Supreme Court resolutions establish that the fees plus salaries granted to a chief executive officer (CEO) in exchange for his services (i) as member of the board and at the same time (ii) as employee, cannot be deducted in the company tax due to the fact that position of the CEO as a member of the board of the company takes over any labour his relationship as employee. The Supreme Court judgment is applicable under the rule of the Corporate Income Tax Law 61/1978 no longer in force.

Keywords

Corporate Income Tax Law 61/1978. Corporate Income Tax Law 43/1995. Corporate Tax, taxable base, deductible expenses, member of board of directors, top managers, fee, joint stock company, articles of association of a company (by-laws).

Sumario

I. Introducción

II. La retribución de los administradores societarios: obligatoriedad y deducibilidad fiscal

1. La cuestión mercantil

1.1. Planteamiento

1.2. La obligatoriedad de retribuir a los administradores, según la STS: estatutos y órgano competente para establecerlo

1.3. Los requisitos de la disposición estatutaria, según la STS

2. La cuestión fiscal

2.1. Planteamiento

2.2. La interpretación administrativa y jurisdiccional de la Ley 61/1978 sobre las retribuciones de los administradores

2.3. La virtualidad de la sentencia en el contexto normativo vigente

2.4. La interpretación administrativa y jurisdiccional de la Ley 43/1995 sobre las retribuciones de los administradores

III. La trascendencia de los fallos del TS sobre los estatutos vigentes de sociedades en general

1. La consideración de doctrina legal de las dos sentencias

2. Otra forma de resolver el problema

IV. Los criterios del TS sobre la naturaleza de las retribuciones de los que ostentan la condición de administradores

1. Planteamiento

2. El criterio de la Sala y su fundamento

3. La doctrina del TEAC

V. Conclusión. Final feliz... pero menos

I. Introducción

Con fecha 13 de noviembre de 2008, el Tribunal Supremo (TS) ha dictado dos sentencias (recursos de casación nº 2578/2004 y 3991/2004) en las que, a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (IS), se enjuicia la procedencia de computar como gasto el importe de las retribuciones satisfechas a los administradores de la sociedad en cuestión (MAHOU, S.A.). En ambos casos, las actas de disconformidad son de 19 de diciembre de 1997, levantadas por la Inspección para regularizar el referido Impuesto, ejercicios 1992 y 1994, respectivamente.

En el caso del primer recurso, el pleito proviene de un acta de inspección de la ONI, que negaba la deducibilidad de dichas retribuciones en IS en 1992; sin embargo, la Audiencia Nacional (AN), argumentando la intervención de la Junta General en la determinación de las retribuciones satisfechas a los administradores de la entidad, prevista en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre (LIS), aceptó la deducibilidad de las mismas como gasto, con lo que anuló la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), confirmatoria de la tesis de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en lo que aquí nos interesa. Contra la sentencia de la AN (SAN), recurrieron la empresa, cuyo recurso de casación fue desestimado, y el Abogado del Estado, a quien la Sala del TS estimó el recurso.

Por otro lado, en el segundo recurso, el TS enjuicia un recurso de casación interpuesto también por MAHOU, S.A., y el Abogado del Estado, “aunque posteriormente éste último presentó escrito manifestando no sostener la referida casación” (AH 4). La resolución del TEAC había rechazado la deducibilidad de las retribuciones en cuestión porque no reunían los requisitos establecidos por la normativa mercantil y fiscal, y, en particular, por el hecho que dichas retribuciones eran diferentes para cada miembro del Consejo de Administración sin que esta previsión se contuviera en los Estatutos (como exige la normativa mercantil), por lo que confirmó el incremento que por dicho concepto efectuó la Inspección. La SAN confirmó la resolución del TEAC, aunque con argumentación diferente. La STS casa la SAN, confirmando el criterio de la no deducibilidad de lo percibido por el Consejo de Administración con la misma argumentación que en el otro recurso.

Ponente de las dos sentencias fue D. Ángel Aguillo Avilés, prestigioso Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, de reciente incorporación a la Sala como Magistrado de la Sección segunda.

Resultado de las dos sentencias ha sido la inquietud que han generado los razonamientos y las conclusiones del Alto Tribunal, por lo que nos hemos propuesto el presente trabajo con el objeto de explicar el contenido y el alcance de tan trascendentes –al menos en apariencia– resoluciones judiciales en el asunto que hemos apuntado (deducibilidad en el IS de las retribuciones satisfechas a los administradores de una sociedad anónima), sin entrar en las demás cuestiones objeto del debate.

No obstante, anticipamos desde este momento que la pretendida “nueva doctrina” del Supremo no es tal, como se encarga de reiterar el propio Tribunal, sino que el asunto que nos ocupa cuenta con pronunciamientos anteriores de similar tenor, aunque en las sentencias que comentamos se ha dado algún paso más en la concreción de las tesis de nuestro Alto Tribunal, adoptando una posición que ha merecido el rechazo de los autores que se han ocupado de su estudio.

La pretendida “nueva doctrina” del Supremo no es tal, como se encarga de reiterar el propio Tribunal

Dejamos notado desde el comienzo que ya hay varios comentarios destacables sobre las dos sentencias. El primero (en dos partes), de F. J. NAVARRO SANCHÍS², con la forma de artículo de prensa, pero con la precisión y la enjundia de un magistrado avezado en la materia, publicado en un periódico de información económica. El segundo, de C. PAZ-ARES, publicado en una revista especializada³, extenso pero, sobre todo, demoledor por referencias del autor a la disciplina y la práctica mercantil. El tercero -en

realidad, dos-, es de J. MARTÍN FERNÁNDEZ, acreditado tributarista y abogado, que ha publicado en la prensa económica y en una revista tributaria⁴. Por último, recientemente hemos conocido el magnífico trabajo del Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago C. GARCÍA NOVOA⁵, específicamente sobre la cuestión fiscal que motiva las dos sentencias del TS, publicado en una conocida revista en la que R. FALCÓN Y TELLA había publicado una “nota” en un número anterior⁶.

Antes de acabar este epígrafe introductorio hemos de reseñar un dato destacable. En efecto, llama la atención el largo texto de ambas resoluciones, porque las sentencias tienen una extensión de unos 70 folios, lo que explica la importancia que la Sala ha dado al asunto. F. J. NAVARRO SANCHÍS, que las ha comentado en prensa, ha hecho esta primera valoración al respecto:

“Esta sentencia [se refiere a la segunda] destaca por su extraordinaria extensión, que hace difícil localizar los puntos álgidos del debate. Uno se pone a leer y pierde el hilo de si lo que está leyendo es la sentencia de instancia, uno de los dos recursos de casación, el otro de los dos recursos o la sentencia que los resuelve. Vicios de Domenico Scarlatti.

Además, en la técnica de hacer sentencias, que sólo con los años de práctica se aprende, la longitud representa un peligro de dispersión y, por ende, de inseguridad jurídica, ya que facilita que cualquier lector interesado halle opiniones que, mal leídas, den respaldo a las previamente formadas.

Así, extraña que con la interpretación de tantas normas mercantiles y la agotadora cita de jurisprudencia civil y social, no se haya abordado directamente, en una sentencia que parece aspirar a ser virtualmente universal, la exégesis del precepto fiscal que determina si un gasto es o no deducible, en cuanto a las

2 Diario EL ECONOMISTA, 26.01.09 y 02.02.09. En las citas que hagamos de los citados comentarios de este autor no indicaremos el artículo de referencia.

3 *Ad impossibilia nemo tenetur* (o por qué recelar de la novísima jurisprudencia sobre retribución de administradores). Diario LA LEY, nº 7136; martes, 17 de marzo de 2009, págs. 1-7.

4 Fuente de reformas estatutarias, CINCO DIAS, 9.02.09 y Las retribuciones de los Administradores como gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades. Práctica Fiscal, núm. 1, 2009, págs. 31-32.

5 La deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto sobre Sociedades. Las sentencias del TS de 13 de noviembre de 2008. Quincena Fiscal 8; abril II-2009, págs. 57-94.

6 Vid. la nota a pie de página 1 del artículo reseñado en la nota anterior.

remuneraciones a los administradores, el art. 13.ñ) de la Ley 61/1978.”

II. La retribución de los administradores societarios: obligatoriedad y deducibilidad fiscal

En el presente epígrafe analizaremos la primera de las dos sentencias que hemos referido (la STS de 13 de noviembre de 2008 que resuelve el recurso de casación nº 2578/2004), la más destacable, con mucho, en cuanto al asunto de interés para este trabajo. Después trataremos de la segunda, en epígrafe separado.

1. La cuestión mercantil

1.1. Planteamiento

El artículo 33 de los Estatutos de MAHOU, S.A., aprobados por la Junta General Extraordinaria de 15 de diciembre de 1989, establecía lo siguiente:

“La retribución de los Administradores consistirá en una asignación fija con la posibilidad de revisión anual y una participación en los beneficios, con el límite impuesto por la ley. En todo caso, cuando consista en una participación en los beneficios de la sociedad, se fija un límite máximo de un 10 por ciento de éstos, y sólo podrá ser detraída en la forma y en los límites previstos en la legislación vigente.”

El TS (recurso de casación nº 2578/2004) niega la deducibilidad del gasto, después de valorar la redacción de los estatutos de la entidad, a cuyo efecto, en lo que nos interesa aquí, dicta el siguiente fallo:

“**SEGUNDO.-** Que debemos estimar y estimamos el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la citada Sentencia de 29 de enero de 2004, Sentencia que se casa y anula únicamente en el punto que declara que las remuneraciones satisfechas por Mahou, S.A., a los miembros de su órgano de administración, incluido en el mismo el Consejero Delegado, constituyen un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1992.”

Pero hemos de advertir que el punto de arranque para resolver la cuestión fiscal de la deducibilidad del gasto no es -o no lo es únicamente- la norma tributaria (la legislación del Impuesto sobre Sociedades), sino, principalmente, la mercantil, porque son las normas mercantiles las que exigen inexcusablemente la previsión estatutaria de retribución a los administradores. No obstante, a juicio de NAVARRO SANCHÍS, “no es cierto, al menos en términos tan absolutos con que se declara, que sea la ley mercantil la que condicione, a título prejudicial, si son o no deducibles los gastos de los que estamos hablando”.

El punto de arranque para resolver la cuestión fiscal de la deducibilidad del gasto no es -o no lo es únicamente- la norma tributaria (la legislación del Impuesto sobre Sociedades), sino, principalmente, la mercantil

La sentencia que comentamos aborda -decíamos-, como primera cuestión planteada por el Abogado del Estado, la deducibilidad de las retribuciones de los administradores a efectos de determinar la base imponible del IS. La Sala parte de la regulación de la materia en la legislación mercantil, a cuyo efecto cita las siguientes disposiciones:

En primer lugar el artículo 130 del Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (LSA), que establece con carácter general que “la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos”, y que “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”.

En la línea del anterior, el artículo 9 L.S.A., que dispone que “en los estatutos que han de regir el funcionamiento de la sociedad se hará constar... (el) sistema de su retribución (de los administradores) ... si la tuvieren”.

Y, por último, la Sala cita el artículo 124.3 del Reglamento del Registro Mercantil (RRM), que, después de reiterar el mandato del precepto anterior, especifica que, en el caso de las sociedades anónimas, “salvo disposición contraria de los estatutos, la retribución correspondiente a los administradores será igual para todos ellos”.

1.2. La obligatoriedad de retribuir a los administradores, según la STS: estatutos y órgano competente para establecerlo

En vista de la normativa mercantil citada, el TS hace una afirmación de principio (FJ noveno), que aceptan tanto MAHOU, S.A., como el Abogado del Estado:

“... para que las remuneraciones satisfechas a los administradores constituya un gasto deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades es preciso que pueda calificarse como un gasto «obligatorio» y, por ende, «necesario» para obtener los rendimientos de la sociedad, dado que las meras liberalidades no pueden ser objeto de deducción [art. 14.f) de la Ley 61/1978; sobre esta cuestión nos hemos pronunciado recientemente en las Sentencias de 6 de noviembre de 2008, dictadas en los recursos de casación núms. 1003/2006 y 1012/2006] (...) «la esencia del gasto deducible es su necesidad, su carácter obligatorio, y su vinculación con el fin de la sociedad», (...) «lo que justifica que las participaciones en beneficios de los administradores sean gasto deducible es su obligatoriedad», que es «la que les convierte en gasto necesario para la actividad social y ampara su tratamiento fiscal»”. (La negrita es nuestra).

Sin embargo, las partes discrepan sobre el protagonismo que hayan de tener los estatutos sociales respecto de la obligatoriedad de abonar retribuciones a los administradores y la cuantía de las mismas. Así, para MAHOU, S.A., y para la AN, la deducibilidad de la retribución no sólo sería “obligatoria por preverse expresamente en los Estatutos», sino también «porque su cuantía concreta ha sido objeto de acuerdo por parte de la Junta General»”, lo que había sostenido la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN en numerosas sentencias anteriores a la casada (Sentencias de 15 de marzo de 2001, de 7 de noviembre de 2002, de 28 de noviembre de 2002, de 13 de mayo de 2003, de 9 de junio de 2003, de 23

de noviembre de 2003, de 30 de septiembre de 2004 y de 28 de octubre de 2004).

Esta tesis es rechazada de plano por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, que, con toda rotundidad, en un asunto estrictamente mercantil, dice: para que sea considerada gasto fiscalmente deducible la remuneración de los miembros del Consejo de Administración debe estar fijada, en todo caso y sin excepción alguna, en los estatutos de la sociedad. Y, a tal efecto, invoca otra sentencia de la propia Sala Tercera [de 17 de octubre de 2006 (Rec. cas. para unificación de doctrina, núm. 3846/2001)], cuando, al interpretar el artículo 13.º de la LIS de 1978 y a la vista de lo dispuesto en los artículos 9 y 130 de la LSA, antes transcritos, señaló:

A juicio del TS, la posibilidad de retribuir a los administradores de sociedades anónimas y, como consecuencia, considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende, en todo caso, de que éstos últimos estén previstos en los estatutos sociales

“... la retribución de los administradores debe ser fijada, en su caso, por los estatutos, por lo que si omiten toda referencia a la retribución ha de entenderse que el cargo es gratuito, línea que se consagra en el art. 66.1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1995, al declarar que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución»; doctrina esta que, trayendo a colación el pronunciamiento antes citado, hemos vuelto a reiterar en el fundamento de derecho Tercero de la reciente Sentencia de 6 de febrero de 2008 (Rec. cas. núm. 7125/2002).”

Y, para mayor claridad, reproduce la doctrina que invoca:

“Efectivamente, en nuestra Sentencia de 17 de octubre de 2006 negamos que el art. 13.º de la Ley 61/1978 resulte «más flexible» que el art. 130 L.S.A. al permitir la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las participaciones en beneficios de los administradores que estén, bien fijadas en los estatutos, bien «acordadas por el órgano competente», porque «aunque una primera lectura del precepto fiscal parece admitir un sistema alternativo para que las retribuciones sean gasto deducible, pues declaraba deducibles a las participaciones de los administradores, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, y en forma disyuntiva se admite también la deducción cuando la participación esté acordada por órgano competente, que en el caso de las sociedades de capital es la Junta General, *el respeto a la ley mercantil, que impide a la Junta General retribuir a los administradores al margen de lo dispuesto en los estatutos*, nos lleva a interpretar que cuando la Ley y Reglamento se referían a “órgano competente”, estaban pensando en entidades distintas de las reguladas por la Ley de Sociedades Anónimas» (FD Tercero; reitera esta doctrina la Sentencia de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).” (La negrita es nuestra).

El magistrado NAVARRO SANCHÍS discrepa de esta tesis:

7 RJ2006\6658.

“... una cuestión de gran interés es el rechazo enérgico a la hipótesis de que la Junta General de Accionistas pueda completar la habilitación de los Estatutos, con la afirmación de que: “... la previsión estatutaria es la que permite determinar que para la sociedad esa remuneración -y no otra- es obligatoria, o, dicho de manera más precisa, que el gasto... puede calificarse como necesario para el ejercicio de la actividad y no como una liberalidad”. Es decir, todo gasto no previsto en los Estatutos es un gasto no obligatorio. Bueno es saberlo. Al menos, todo pago a los administradores. Parece un poco fuerte, porque la Ley de Bases puede delegar en un Decreto Legislativo; el Estado puede asignar a las Comunidades Autónomas el ejercicio de sus competencias exclusivas; la ley puede habilitar al reglamento; uno se puede casar por poderes; pero lo que no es nunca admisible es que la Junta General, órgano soberano de la sociedad, pueda concretar el detalle de esa remuneración.

Esa tesis un tanto rigurosa crea varios problemas: uno, que la rigidez inherente a toda modificación estatutaria lleva a la petrificación de sus determinaciones, sin remedio posible si surge la necesidad de alterarlas o completarlas, incluso para reducir las; además, no parece que haya riesgo alguno para la protección de los accionistas minoritarios que existieran ya al aprobarse los estatutos; que todo lo que no figure agotadoramente en éstos no sea obligatorio a efectos de la deducibilidad del gasto y haya de ser tratado como una liberalidad parece un tanto maximalista y, en mi opinión, desacertado.”

PAZ-ARES⁸ también se opone a esta forma de razonar de la Sala, invocando una cita del maestro GARRIGUES, cuando decía que la junta general podía ser la encargada de fijar la cuantía, una vez determinado en los estatutos el criterio o sistema de retribución, añadiendo: “Otra interpretación de la ley conduciría al absurdo de que, una vez establecido el sueldo o las dietas en los estatutos, fuera necesario modificar éstos todas las veces que la junta general acordara variar la cifra de retribución.” Esta es, hoy día, la única interpretación posible, en cuanto que ha sido confirmada por la reforma de la LSA de 1989, cuyo artículo 9, h) sólo exige que en los estatutos conste, no la retribución de los administradores, sino el sistema de retribución de los mismos, lo que supone limitar la llamada “reserva estatutaria” a la vertiente cualitativa de la retribución.

GARCÍA NOVOA es de la misma opinión; la delegación en la junta general encaja perfectamente en las exigencias mercantiles⁹.

Interesa destacar que, para el TS, el fundamento mercantil de la resolución del pleito no descansa sólo en la jurisprudencia de la Sala, sino que también es compartido por la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) (entre otras, Resoluciones de 20 de febrero de 1991, FD 3; y de 26 de julio de 1991, FD 2), que tiene reiteradamente declarado que es necesario que conste establecido en los estatutos sociales el régimen de retribución que haya de aplicarse en la sociedad, precisando el sistema elegido, lo que, según el citado Centro Directivo, “está «en armonía con su naturaleza de norma rectora de la estructura y funcionamiento de la entidad y con la exigencia de plenitud y especificación en sus determinaciones y para garantía de los legítimos intereses de los socios actuales y futuros».”

8 Op. cit.; pág. 3.

9 Op. cit.; pág. 77, con cita de P. J. VELA TORRES.

Por lo tanto, a juicio del TS, la posibilidad de retribuir a los administradores de sociedades anónimas y, como consecuencia, considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende, en todo caso, de que éstos últimos estén previstos en los estatutos sociales, con todas las exigencias de la normativa mercantil;

sólo si esto es así podrá admitirse que la retribución del administrador deba reputarse como gasto, lo que, determinará la consideración de necesario para el ejercicio de la actividad y no –total o parcialmente– como una liberalidad, indispensable para su deducibilidad en la base imponible del IS (artículo 13 de la LIS).

Podría discutirse la posible delegación en la Junta General de la retribución de los administradores, en todo o en parte; en concreto, si, haciendo aplicación de una norma tributaria (el artículo 13, ñ) de la LIS de 1978), puede remitirse a la Junta General la concreción de las retribuciones de los administradores.

La STS [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª], de 6 febrero 2008¹⁰, ponente Sr. Martín Timón (FD 1º)], parece admitirlo, si está previsto en los Estatutos, a cuyo fin transcribe una argumentación sin indicar su procedencia:

“En el presente caso, los Estatutos de la entidad establecen en su artículo 20 que “la Junta podrá asignar a los Consejeros una retribución fija anual cuya cuantía será asignada por la propia Junta General ordinaria de Accionistas de cada año para el ejercicio en curso o inmediatamente fenecido”.

Partiendo de la base de que la Junta de accionistas es el órgano soberano de una sociedad anónima, que tiene competencia para el nombramiento y remoción de los Administradores y en consecuencia también la tiene para fijar su retribución, en base a ello la Sala entiende que **el acuerdo adoptado por la Junta debe tener plena validez por cuanto que ha sido tomada por el órgano competente**, y por lo que se refiere a la obligatoriedad de la retribución, estimamos que el término “podrá” debe quedar delimitado a la determinación de la cantidad por la que deben ser retribuidos los Administradores , que puede por tanto variar en función de lo que determine la Junta General de Accionistas de cada año.” (La negrita es nuestra).

Y, más adelante (FD 3), reproduciendo la STS de la misma Sala de 17 de octubre de 2006, Ponente Excmo. Sr. Frías Ponce¹¹, (FD 4), parece reiterar la doctrina de la delegación conferida por los estatutos para las sociedades anónimas:

“Por tanto, y por lo que respecta a las sociedades anónimas, ha de concluirse que la Junta de accionistas no es competente para regular la retribución de los administradores, si nada establecen los estatutos, debiéndose aprobar la consiguiente modificación de los mismos para que el cargo sea retribuido.”

Los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo»

¹⁰ RJ2008\882.

¹¹ RJ 6658/2006.

Sin embargo, la STS que comentamos lo rechaza, trayendo la cita de otra sentencia de la misma Sala de 17 de octubre de 2006 (¡la misma que acabamos de referir!), a nuestro juicio, de forma inadecuada, dado que el supuesto enjuiciado, como hemos visto, era de ausencia de previsión estatutaria de retribución a los administradores, que descansaba únicamente en un acuerdo de Junta General, con el apoyo en la norma fiscal, más flexible -se creía- que la mercantil. Pues bien, dice la STS:

“En definitiva –remataba, para evitar cualquier equívoco, la Sentencia– [estaba citando la de 6-2-08], no cabe compartir las tesis de quienes mantienen «que la norma tributaria es más flexible a la hora de recoger la fuente u origen de la atribución de las participaciones en los beneficios, estimándose, en cambio, que el criterio acertado es el de la sentencia que se impugna, debiéndose concluir que cuando el sujeto pasivo es una sociedad anónima sólo es posible la deducción fiscal si la participación en los beneficios es obligatoria por precepto estatutario» (FD Cuarto, *in fine*; y Sentencia de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).”

NAVARRO SANCHÍS discrepa de esta forma de interpretar la norma:

“Finalmente, no me resulta satisfactoria la explicación que se da al artículo 13.ñ) de la LIS, que considera partidas deducibles “...las participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente”. Esta alusión al “órgano competente” era interpretada por la AN como signo de mayor flexibilidad de la norma fiscal sobre la mercantil, lo cual es perfectamente admisible. Sin embargo, el Supremo -no sólo en estas dos sentencias, sino en alguna otra anterior- cierra el paso a esa tesis al decir que “cuando la Ley y Reglamento se refieren a “órgano competente”, estaban pensando en entidades distintas de las reguladas por la LSA.”

En opinión del citado magistrado, que votó las dos sentencias de la AN objeto de la casación, lo que extraña es que no se haya abordado directamente, en una sentencia que parece aspirar a ser virtualmente universal, la exégesis del precepto fiscal que determina si un gasto es o no deducible, en cuanto a las remuneraciones a los administradores:

“Es éste el precepto [se refiere al citado artículo 13, ñ) de la Ley 61/1978] que interesaba desentrañar, como ley que rige las relaciones tributarias. Podrá el Tribunal Supremo decir -y los demás tribunales acataremos, lógicamente- que la norma fiscal no es más flexible que la mercantil, pero tendrá que razonarlo para convencerme. Eso es la jurisprudencia, no formada a base de argumentos en espiral y citas de varia procedencia, sino que es, en esencia, autoridad jurídica basada en el razonamiento, en la *prudentia iuris*.”

También GARCÍA NOVOA es partidario de la llamada tesis de la interpretación flexible que introduce la norma fiscal¹², cuando admite la deducibilidad de las retribuciones de los administradores si están previstas estatutariamente o acordadas por el órgano competente; éste órgano no podía ser otro que la junta general de accionistas, pues si sólo fuesen deducibles las retribuciones previstas en los estatutos, se estaría vaciando de contenido la expresión «o estén acordadas por el órgano competente»¹³.

12 Artículo 13, ñ) de la LIS de 1978 y artículo 112.1. c) del RIS.

13 Op. cit.; pág. 78.

1.3. Los requisitos de la disposición estatutaria, según la STS

La cuestión siguiente es determinar cuándo los estatutos han establecido realmente la obligación de pagar retribuciones a los administradores, a cuyo fin la Sentencia es terminante:

“... no basta con que los estatutos sociales hagan una mención a las mismas [las retribuciones], sino que, además, como ha señalado la Sentencia de la Sala Primera de este Tribunal 21 de abril de 2005 (Rec. cas. núm. 249/2005), «la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos *con certeza* y no ser contraria a lo dispuesto» en el art. 130 L.S.A. [FD Tercero; recogen esta afirmación la Sentencia de la Sala Primera de 12 de enero de 2007 (Rec. cas. núm. 494/2000), FD Tercero; y la Sentencia de esta Sala de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero], no pudiendo «modificarse por el Consejo de Administración, pues para hacerlo es necesario modificar los Estatutos en Junta General» (Sentencias de 21 de abril de 2005, cit., FD Tercero; de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).”

De nuevo tenemos que decir que la cita de la Sentencia de 21 de abril de 2005 de la Sala de lo Civil del propio TS no viene mucho a cuento, pues en el caso enjuiciado la retribución en cuestión no venía determinada en los estatutos de la sociedad, sino en un contrato laboral de alta dirección que la Sala, citando la numerosa jurisprudencia al respecto, entendía que era incompatible con la condición de Administrador y Consejero Delegado del recurrente, al faltar el necesario requisito de “ajenidad” en cualquier contrato de trabajo.

Pero, además, a juicio de PAZ-ARES¹⁴, basar todo el razonamiento en esas dos palabras («con certeza») tomadas de la referida sentencia de la Sala de lo Civil del propio TS no puede llegar tan lejos, para consagrar la conocida como “doctrina del milímetro”; “esas dos palabras desnudas no pueden servirle de coartada o tabla de salvación. La «certeza» no ensancha el ámbito de la «reserva estatutaria»; simplemente lo cualifica.”

Pues bien, dando un paso más, para que pueda decirse que los estatutos establecen la retribución de los administradores «con certeza» es preciso que se cumplan, al menos, los requisitos que se especifican, aunque el TS los menciona sin afán exhaustivo, lo que deja a su doctrina afectada de una cierta inseguridad:

- a) En primer lugar, los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo», de manera que «no es suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento» (Sentencia de 21 de abril de 2005, FD Tercero; DGRN de 18 de febrero y 26 de julio de 1991; en el mismo sentido, Sentencias de 12 de enero de 2007, cit., FD Tercero; y de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero; además, Resoluciones de la DGRN de 25 de marzo y 4 de octubre de 1991; en los mismo términos, Sentencia de 6 de febrero de 2008, cit., FD Tercero).

Con mayor precisión, la DGRN ha sostenido (i) que «cuando se prevea retribución para los administradores», los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo, de modo que su alteración exigirá la oportuna modificación estatutaria previa» (Resolución de 20 de febrero de 1991, cit., FD 3); (ii) que «no es suficiente la mera previsión estatutaria de varios sistemas alternativos dejando al arbitrio de la Junta la determinación de

14 Op. cit.; pág. 3.

Con la mera designación
en los estatutos de la
forma de retribución, no
se cumple el mandato
legal

cuál de ellos haya de aplicarse en cada momento» (Resolución de 26 de julio de 1991, cit., FD 2); y (iii) que «lo que resulta inexcusable, si se quiere retribuir a estos cargos, es la determinación estatutaria clara e inequívoca del específico sistema de retribución que podría aplicarse, definido de modo preciso, completo y ajustado a los límites legales» (Resolución de 17 de febrero de 1992, FD 3).

En suma, en primer lugar, aunque las sociedades anónimas pueden optar por diferentes sistemas de retribución, sea cual fuere la modalidad por la que se adopte –una remuneración fija, una cantidad variable, o un sistema mixto que combine los anteriores–, ésta debe quedar reflejada claramente en los estatutos de la entidad.

- b) En segundo lugar, con la mera designación en los estatutos de la forma de retribución, no se cumple el mandato legal. En el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, según la sentencia que comentamos, no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos.

Este es el criterio reiterado de la Sala de lo Contencioso Administrativo [Sentencias de 17 de octubre de 2006 (FD Cuarto) y de 6 de febrero de 2008 (FD Tercero)], varias veces citadas:

“... «cuando la retribución se basa en una participación en los beneficios los estatutos deben determinar concretamente la participación, condicionándose la detracción a la cobertura de determinadas atenciones»”.

En el ámbito estrictamente mercantil, el TS recuerda que la DGRN ha indicado que

- “no es «suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución sin indicar cuál será el contenido de ésta» (Resolución de 20 de febrero de 1991, cit., FD 3); y que
- «la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias, es decir, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los estatutos con toda certeza, y ser también claramente determinable su base», porque, en otro caso,
- –«la inseguridad de la fijación, sobre su propia variabilidad, podría redundar [tanto] en perjuicio de los administradores», «como de los propios accionistas –y especialmente de los minoritarios, cuya participación podría eventualmente verse afectada por la decisión de la mayoría de atribuir una participación elevada a los administradores–», «además de que las cautelas que introduce la ley, al exigir que sean cubiertas determinadas atenciones que estima preferentes (cfr. art. 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) no quedaría completadas sin una exacta fijación de la participación en los beneficios» [Resolución de 6 de mayo de 1997, FD 2].”

- c) Y, además, la Sala añade otra precisión: para el caso que la remuneración establecida sea por entrega de una cantidad de dinero, ésta debe ser determinada o, al menos, determinable:

“En tercer lugar, para que pueda sostenerse que los estatutos sociales establecen la retribución de los administradores «con certeza», cuando, como sucede en el supuesto enjuiciado en este proceso, ésta consista en una asignación de carácter fijo, no basta con que se prevea la existencia y obligatoriedad de la misma, sino que, además, es preciso que en todo caso los estatutos prevean el *quantum* de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía. Es evidente que sólo de este modo puede afirmarse que la retribución satisfecha a los administradores –y no otra de magnitud inferior o superior– viene *exigida* por los Estatutos y, por tanto, cumple con este requisito imprescindible...para poder considerar que, tal y como exige el art. 13 de la Ley 61/1978, el gasto es verdaderamente necesario para la obtención de los rendimientos de la sociedad.”

Por esta razón, en la Sentencia de 6 de febrero de 2008, ya citada, en relación con unos estatutos que establecían que «la Junta podría asignar a los Consejeros una retribución fija anual cuya cuantía sería asignada por la propia Junta General Ordinaria de Accionistas de cada año», y que la misma Junta podría discrecionalmente asignar a los administradores una participación en los beneficios disponibles que no excedería del 12 por 100, concluyó el TS que en dicho supuesto «*ni la retribución estaba fijada en los estatutos, ni se determinaba en ellos, de una forma concreta la participación en beneficios, ni existía obligatoriedad, sino que todo quedaba al arbitrio de la Junta General*».

Esta última interpretación, sin embargo, contradice al menos una resolución de la DGRN de 19 de marzo de 2001¹⁵, que consideró válida y ajustada a la Ley una disposición estatutaria en la que se decía que la retribución

“... consistirá en una asignación fija anual **que será determinada cada año por la Junta General de Accionistas** de la sociedad **para el ejercicio en el curso del cual se adopta**, sin que en ningún caso el importe de dicha retribución pueda exceder del 5 por 100 de la cifra de negocios del ejercicio inmediatamente precedente, calculada ésta conforme a lo que establece el artículo 191 de la Ley de sociedades Anónimas”, por entender, tras recordar la doctrina al respecto, que “lo que ocurre es que en el presente caso dichos extremos son objeto de una precisa determinación, **sin que pueda exigirse**—como pretende la Registradora— **la fijación estatutaria de la cuantía concreta de la retribución, lo que, sobre no venir impuesto por las referidas disposiciones legales, se avendría mal con la propia naturaleza de los estatutos sociales como norma rectora de la estructura y funcionamiento de la sociedad al margen de las circunstancias tan cambiantes como puede ser la referida cuantía retributiva.**” (La negrita es nuestra).

Otra disposición estatutaria de similar tenor fue objeto de impugnación judicial, que fue resuelta por la Audiencia Provincial (AP) de Barcelona mediante la Sentencia de 13 de abril de 2006¹⁶, que en su fundamento de derecho Sexto resolvió lo siguiente:

¹⁵ RJ/2002/2185.

¹⁶ JUR/2006/272785.

“En concreto el apartado segundo del art. 28 de los Estatutos, tal y como se aprobó en el acuerdo impugnado, dice así:

«El cargo de administrador será retribuido. La remuneración de los administradores consistirá en una asignación fija anual que será determinada para cada año por la Junta General de Accionistas de la sociedad para el ejercicio en el curso del cual se adopta, sin que en ningún caso el importe de dicha retribución pueda exceder del 5 % de la cifra de negocios del ejercicio inmediatamente precedente, calculada ésta conforme lo establecido en el art. 191 de la Ley de Sociedades Anónimas».

Conforme a la normativa aplicable (arts. 9 h) y 130 TRLSA y 124.3 RRM) la determinación estatutaria de la retribución exige no sólo que se precise de manera clara e inequívoca su existencia, como así hace la reforma del artículo 28 de los Estatutos, sino también el sistema adoptado. Así como no son válidas las cláusulas que dejan a la Junta la decisión sobre la remuneración de los administradores, por la incertidumbre que generan para los interesados, **sí que lo son aquellas que una vez optado por un sistema, en este caso «una asignación fija al año», remiten a la Junta General para que cada año la determine, marcando eso sí un límite máximo –el 5 % de la cifra de negocios del ejercicio inmediatamente precedente–. Por lo tanto, no es necesario que los Estatutos establezcan la cuantía de la retribución, bastando que señalen su naturaleza y las normas para su determinación, correspondiendo ésta a la Junta General** que, eso sí, deberá celebrarse con anterioridad al comienzo del devengo de la retribución.

Es por esto último por lo que la reforma del art. 28 de los Estatutos es contraria al art. 130 TRLSA, pues prevé que sea la Junta General la que fije la cuantía de la retribución de los administradores «para el ejercicio en el cual se adopta». Ello no resulta admisible, pues si se opta por una retribución determinada, al margen de la participación en beneficios, **cabe que sea fijada cada año por la Junta, pero antes de que comience el ejercicio económico en que se devengue la retribución, por razones de seguridad jurídica**, pues de otro modo, tal y como queda redactado el art. 28 de los Estatutos, la Junta podría fijar la retribución en cualquier momento, incluso al final del ejercicio, lo que genera una situación que debe evitarse: por una parte, la consiguiente incertidumbre de los administradores que desarrollaran su trabajo sin conocer el importe de su retribución –aunque hoy por hoy no se da en atención a que los administradores poseen el 66,66 % de las acciones de la sociedad–; y, por otra, propiciar el fraude de Ley que supone fijar la retribución en atención a los resultados, encubriendo una participación en las ganancias pero sin sujetarse a las exigencias del art. 130.I TRLSA. El riesgo es evidente en casos como el presente en que existen sólo tres accionistas y los dos mayoritarios son los administradores, pues la fijación de la retribución a final del ejercicio económico, en función de los resultados, podría suponer una forma discriminada de reparto de beneficios, entre los dos accionistas mayoritarios que son a su vez administradores excluyendo al tercero, lo que constituye un fraude de Ley, porque se eludirían los límites y las exigencias del art. 130.I TRLSA. En consecuencia, procede declarar la nulidad de este acuerdo.” (La negrita es nuestra).

Es decir, que se declara la falta de validez del acuerdo, pero no porque la determinación de la cifra se deje al arbitrio de la Junta General, sino porque esa determinación debe realizarse, a juicio del Tribunal, antes de que comience el ejercicio económico en que se devengue dicha retribución.

En la misma línea, la AP de Cáceres en su Sentencia de 21 de enero de 2003¹⁷ ratifica la validez de una cláusula estatutaria del siguiente tenor literal:

“Los Consejeros percibirán una retribución anual cuyo importe será fijado para cada ejercicio por la Junta General de accionistas. Además, percibirán una participación de un 10 % en los beneficios de la sociedad. Dicha participación sólo podrá ser detrída de los beneficios líquidos después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y, en su caso, de la estatutaria y haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento.”

Y, en el fundamento jurídico Cuarto, entiende que:

“Lo que sucede en el supuesto examinado es que dichos extremos son objeto de una precisa determinación, en el acuerdo impugnado, sin que pueda exigirse mayor concreción, y se ajusta a los principios reguladores de la retribución de los Administradores que la medida de retribución de los Administradores que consista en una participación en las ganancias, es decir, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los Estatutos con toda certeza, y ser también claramente determinable su base, pudiendo o no señalarse límite máximo de percepción.”

Terminaremos este recorrido por los pronunciamientos sobre la cuestión mercantil citando dos resoluciones. Una, la Sentencia del TS [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 6 febrero 2008¹⁸, ponente Sr. Martín Timón (FD 3º)], que recapitula sobre los aspectos privados del asunto que nos ocupa, en un tono, ciertamente, condescendiente frente a tanto rigor:

“Esta solución [está reproduciendo la STS, Sala 3ª, de 17-10-2006, RJ 2006/6658] coincide con la doctrina y jurisprudencia que interpretó el artículo 74 de la Ley de Sociedades Anónimas, de 17 de julio de 1951, que al igual que el 130 del Texto Refundido, de 22 de diciembre de 1989, establecía que “la retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos”.

En efecto, según las fuentes indicadas, la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos con certeza y no ser contraria a lo dispuesto en este precepto (Resolución de la Dirección General de los Registros de 29 de noviembre de 1956 y Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 1961); los estatutos han de precisar el concreto sistema retributivo, no siendo suficiente que la norma social prevea varios sistemas retributivos para los administradores, dejando a la junta de accionistas la determinación de cual de ellos ha de aplicarse en cada momento (Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 18 de febrero y 26 de julio de 1991); en fin, los estatutos no pueden recoger los distintos sistemas legales de retribución y dejar a la junta la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento, sino que deben precisar el sistema retributivo a aplicar de modo que su alteración exigirá la previa modificación estatutaria (Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 25 de marzo y 4 de octubre de 1991).

17 JUR/2003/45058.

18 RJ/2008/882.

Todo este cuerpo doctrinal ha sido recordado en la Sentencia de la Sala de lo Civil de este Tribunal Supremo de 21 de abril de 2005 (RJ 2005, 4132), debiéndose añadir que la de Pleno de la misma Sala, de 12 de enero de 2007 (RJ 2007, 671), con cita de la anterior, ha vuelto a señalar que “la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos con certeza y no ser contraria a lo dispuesto en el artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas, debiendo precisar los estatutos el concreto sistema retributivo”, así como que “la retribución de los administradores, fijada en los Estatutos, no puede modificarse por el Consejo de Administración, pues para hacerlo es necesario modificar los Estatutos en Junta General”.”

Y, otra, más moderna, la Sentencia núm. 249/2005, de 21 abril¹⁹, del TS (Sala de lo Civil, Sección 1ª), ponente Sr. Auger Liñán, ya citada, que reproduce con parecidos términos la misma doctrina (FD 3º).

Sin embargo, para la Sala Tercera del TS, no basta con la concreción del sistema retributivo, sino que parece que sostiene que sólo mediante la determinación precisa en los estatutos sociales del *quantum* de la retribución puede afirmarse que «la retribución satisfecha a los administradores –y no otra de magnitud inferior o superior– viene exigida por los Estatutos y, por tanto, cumple con este requisito imprescindible... para poder considerar que, tal y como exige el art. 13 de la Ley 61/1978, el gasto es verdaderamente necesario para la obtención de los rendimientos de la sociedad». Esta es, para nosotros, la aportación adicional que ha hecho el TS en la sentencia de 13 de noviembre de 2008 que comentamos, lo que supone una exigencia excesiva y, por lo que conocemos de la práctica societaria y registral, desconocida.

PAZ-ARES²⁰ rechaza de plano esta interpretación. En su opinión, imponer la cuantificación exacta en los estatutos del importe de la retribución o de la fórmula de cálculo que permita establecerlo milimétricamente, sin un ápice de discrecionalidad por parte de quien está llamado a realizar la operación, es inviable prácticamente, y el juez debe dar soluciones que no sólo sean conformes con la ley, sino, además, que sean materialmente razonables. La “doctrina del milímetro” es, según el citado autor, “el producto de un delirio de abstracta perfección, que, ni viene reclamado por las palabras de la ley, ni se corresponde con las expectativas de sus destinatarios fundadas en la práctica precedente, ni, en fin, se acomoda a las exigencias de la realidad a la que se aplica. Tan extremo es el rigor que recuerda o evoca el famoso *fiat iustitia et pereat mundus*.”

El razonamiento del TS (Sala Tercera), se comparta o no, está claro:

- i. en el ámbito mercantil, hay que determinar que el precepto estatutario en cuestión establece una retribución de los administradores que pueda considerarse *cierta*, porque dice el sistema retributivo que se va a seguir, fijando el porcentaje de participación en los beneficios o estableciendo la cuantía fija de la retribución o el criterio para cuantificarla, respectivamente. Si eso es así, la retribución resultará *obligatoria* para la sociedad y, en consecuencia,
- ii. en el ámbito tributario, tendrá la consideración de *gasto necesario* para la obtención de los ingresos, por lo que será *deducible* a efectos de determinar la base imponible del IS. De ello pasamos a ocuparnos enseguida.

19 RJ2005\4132.

20 Op. cit.; pág. 3.

Sin embargo, es cuestionable el alcance que atribuye a la jurisprudencia civil y social, particularmente en los siguientes aspectos:

Por lo que se refiere a la denominada “retribución fija”, entendiéndose por tal toda retribución fija o variable que no venga referenciada a una participación en las ganancias, la Sala de lo Contencioso-Administrativo entiende que el *quantum* o importe de la retribución tiene que venir determinado en los Estatutos sociales, mientras que los Registradores mercantiles, la DGRN y la jurisprudencia han venido considerando que una disposición estatutaria en la que se establece «con certeza» un sistema de retribución fijo y supedita la determinación del importe al acuerdo de la Junta General de Accionistas cumple con lo prevenido en el artículo 130 de la LSA, todo ello sin perjuicio de que pueda ser conveniente o necesario establecer un límite máximo o que, en todo caso, el acuerdo debe adoptarse antes de que comience el ejercicio al que la retribución se refiere.

La DGRN y la jurisprudencia han venido considerando que una disposición estatutaria en la que se establece «con certeza» un sistema de retribución fijo y supedita la determinación del importe al acuerdo de la Junta General de Accionistas cumple con lo prevenido en el artículo 130 de la LSA

Por lo que concierne a la retribución en función de una participación en las ganancias, la jurisprudencia viene a establecer que el porcentaje tiene que constar claramente establecido en los estatutos. La duda estriba en si es bastante a estos efectos la expresión de un porcentaje máximo, o una banda entre un máximo y un mínimo, o debe establecerse un porcentaje único y fijo. En este sentido, la Sentencia de la AP de Cáceres anteriormente citada parece inclinarse -“en su opinión”- por no considerar válidas aquellas cláusulas estatutarias que establecen un porcentaje mínimo y uno máximo; de hecho habla de la necesidad de fijar en los estatutos “el porcentaje taxativo en que consista” (FD 5º). Sin embargo, la DGRN en su Resolución de 6 de mayo de 1997 parece aceptar que “pueda o no fijarse un límite máximo” aunque pueda estar refiriéndose a un límite máximo en efectivo, esto es, en euros, y no a un límite máximo en porcentaje de ganancias. Lo cierto es que, en la práctica, disposiciones estatutarias que establecen una banda entre un límite mínimo y un máximo, han tenido acceso al Registro Mercantil y gozan, por lo tanto, de la presunción de legalidad (artículo 20.1 del Código de Comercio y artículo 7.1 del RGM).

Es también un hecho pacífico que el importe de la retribución no tiene por qué ser igual para todos los administradores, si bien esta previsión debe incluirse expresamente en los estatutos. Por otro lado, hasta la fecha ninguna jurisprudencia del ámbito civil o mercantil ha sostenido que la distribución concreta a cada administrador del importe conjunto atribuido a los administradores deba establecerse en los estatutos sociales, ni que deba hacerse por la Junta General. Al contrario, es una práctica pacífica de los Registros Mercantiles inscribir las disposiciones estatutarias en las que se atribuye al órgano de administración la facultad de distribuir libremente entre sus miembros el importe global de la retribución, sin perjuicio de la posibilidad de impugnación de aquellas actuaciones del órgano de administración que pudieran ser contrarias al interés social de la Compañía.

En resumen, volviendo a nuestro estudio, según la STS que comentamos, sólo puede apreciarse que hay «certeza» de la previsión de una retribución obligatoria cuando (i) se precise el concreto sistema retributivo que se va a emplear, sin que baste citar los diferentes métodos a emplear como posibles, a resolver por la Junta General; (ii) si se establece el sistema de participación en beneficios, los estatutos han de concretar el porcentaje que se va a aplicar; y (iii) si se quiere otorgar una asignación fija, el importe de la cantidad a pagar debe constar expresamente o, al menos, han de establecerse los criterios para su determinación por la Junta General.

Aclarado -en el ámbito mercantil- que el precepto estatutario en cuestión establece una retribución de los administradores que puede considerarse cierta, ésta resultará obligatoria para la sociedad, según la Sala, y, por consiguiente -fiscalmente-, tendrá la consideración de gasto necesario para la obtención de los ingresos, por lo que se deducirá a efectos de determinar la base imponible del IS.

Una advertencia hace la Sala: ya ha quedado dicho que para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del IS, en virtud del artículo 13 de la LIS de 1978, no basta con que dicho gasto se haya efectivamente producido, sino que es *conditio sine qua non* que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable; pero, como la resolución del asunto objeto del recurso no lo requiere, el Tribunal se abstiene de señalar “si es o no, asimismo, condición suficiente, o si, por el contrario, se precisa la concurrencia de otra u otras adicionales relacionadas con la cuantía” (FJ 11, *in fine*). Habrá que esperar a otros fallos para despejar la duda.

2. La cuestión fiscal

2.1. Planteamiento

Constituía un lugar común en las comprobaciones del IS discutir la procedencia de la deducción de ciertos gastos, en cuanto que podían calificarse o no como necesarios para la obtención de los ingresos, que era el criterio delimitador. La sentencia de la Sala Tercera del TS de 25 de enero de 1995²¹, entre otras varias, sentó la distinción entre gastos «necesarios» para la obtención de los rendimientos íntegros y gastos «convenientes, oportunos o adecuados», pero el casuismo era la norma, hasta la reforma de 1995, que pone fin a los conflictos, según tendremos ocasión de exponer.

GARCÍA NOVOA²² hace una magnífica disertación sobre la evolución del concepto de gasto deducible en la jurisprudencia, concluyendo en la falacia sobre la que se había construido toda la interpretación a que se había llegado (sólo resultaban deducibles los gastos necesarios, entendidos como los imprescindibles para obtener ingresos, y no lo eran las liberalidades; luego los gastos no imprescindibles sino simplemente convenientes constituirían liberalidades), sin ocultar cómo no tardó el TS en reaccionar en contra (S. de 2 de junio de 1987²³).

21 RJ 1995, 443.

22 Op. cit.; pág. 74.

23 RJ 1987/4712.

Como hemos dicho, en el caso que nos ocupa la discusión se centra en determinar si son deducibles como gastos necesarios para la obtención de los ingresos las percepciones que, en concepto de retribución por sus cargos, reciben los administradores de una sociedad mercantil. Y, como hemos anticipado, el TS declara no deducible en el IS la remuneración de los miembros del Consejo de Administración de una sociedad anónima, salvo que su cuantía hubiera sido fijada, «con certeza», en los Estatutos. Además, a instancia del Abogado del Estado, resuelve que las cantidades satisfechas al Consejero Delegado en virtud de un contrato laboral reciben el mismo tratamiento, con la misma fundamentación, pero partiendo de una reflexión inicial que desarrollaremos después, la inexistencia de relación laboral con la entidad, como veremos en otro epígrafe.

La discusión se centra en determinar si son deducibles como gastos necesarios para la obtención de los ingresos las percepciones que, en concepto de retribución por sus cargos, reciben los administradores de una sociedad mercantil

Interesa recordar que la actuación inspectora concluye con un acta de disconformidad levantada el 19 de diciembre de 1997, por el concepto ya dicho (IS) y como periodo comprobado el de 1992. Es decir, se está aplicando la normativa vigente en dicho ejercicio, que era la LIS de 1978, cuyo artículo 13 disponía:

“Para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos... entre los que pueden enumerarse los siguientes:

(...)

d) Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica productiva correspondiente.

(...)

ñ) Las participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente, y no excedan del 10 por 100 de los mismos.”

La STS que comentamos también contempla tres preceptos del Reglamento del IS, aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre (RIS), los dos primeros citados por la SAN recurrida -ahora ya casada por el TS- y el tercero por el Abogado del Estado:

El artículo 104.2, que dispone:

“Tendrán la consideración de gastos de personal las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos a las actividades económicas productivas, comerciales o de servicio desarrolladas por la Sociedad.”

Entre estos gastos se comprenden “los sueldos, salarios y remuneraciones de toda índole del personal asalariado”;

b) El artículo 112.1.c), que, entre las “cantidades devengadas por servicios profesionales”, deducibles en el IS, incluye:

“Retribuciones por las tareas de gestión de elementos patrimoniales, dirección de proyectos y obras y asesoramiento, cuando el servicio no se preste como consecuencia de un contrato laboral.”

c) Y, finalmente, el artículo 121.d), que se limita a reiterar el contenido del artículo 13.ñ) de la LIS de 1978, antes transcrito.

Con estas normas, puede sostenerse con GARCÍA NOVOA²⁴ que la LIS de 1978 tenía una definición propia de la necesidad del gasto en el supuesto de retribución a los administradores, al amparo del artículo 23 de la antigua Ley General Tributaria, hoy 12.2 de la nueva, en cuanto reconocen al legislador la facultad de establecer una significación propia en las normas tributarias, de modo que, si no se hace uso de ella, hay que atenerse al sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

De ahí la posición que venía manteniendo la AN sobre la validez del acuerdo de Junta General, por ejemplo, en la Sentencia de 15 de Junio de 2000²⁵ (FD 3), cuya doctrina, reiterada en otras varias, es rechazada por la STS que nos ocupa en su FD 9º y por varias sentencias más del mismo TS, por lo que debe darse por superada definitivamente:

“De la lectura de estos preceptos, según las tesis del TEAC y del Abogado del Estado se desprende que la fijación de la retribución de los administradores de la sociedad, se debe producir estatutariamente; debe ser prevista y fijada necesariamente en los Estatutos sociales, de forma que en el supuesto de que no se contemplasen y se pretendiese su regulación, se ha de proceder a la reforma de los mismos. Esta facultad corresponde a la Junta General, de conformidad con lo establecido en el art. 58 de la Ley de Sociedades Anónimas. Sin embargo, la norma tributaria habla de participaciones obligatorias por así imponerse en los Estatutos sociales, “o estén acordadas por el órgano competente”. Prima facie, la norma tributaria parece más flexible a la hora recoger la fuente u origen de la atribución de las “participaciones en los beneficios”, al contemplar, tanto los Estatutos, como la decisión del órgano competente y sin exigir que esta decisión deba suponer una modificación estatutaria.

En este sentido, la especialidad de la norma tributaria se debe interpretar según su tenor literal, que es más amplio que el de la norma mercantil, a los efectos de la consideración como “gasto deducible” de las participaciones en beneficios de los administradores cuando en un caso como el presente estén aprobadas por unanimidad en Junta Universal.”

24 Op. cit.; págs. 77-78.

25 R 1000/1997.

Pero, efectivamente, la posición de la STS de 13 de noviembre de 2008 que comentamos permanece apegada a la teoría de la necesidad como vinculada a la obligatoriedad, que, según GARCÍA NOVOA²⁶, era el vicio tradicional que perturbaba la concepción, en sus justos términos, del concepto de «gasto necesario»; esa era la posición de la Administración tributaria, tomada de la STS de 29 de abril de 1942, que identificó, de manera censurable, según el citado autor, «gasto necesario» con «gasto obligatorio jurídicamente». Y sólo era jurídicamente necesario lo obligatorio, reconducible a lo exigible o a lo que se podía exigir como contraprestación de algo. Ese esquema es totalmente ajeno a la vida de las empresas.

A. GOTA LOSADA²⁷ también había criticado esta interpretación: “Hay que descartar la idea de que en toda entrega o prestación de servicios sin contraprestación económica hay una liberalidad, porque hay un complejo mundo de contraprestaciones no estrictamente económicas, que pueden tener una extraordinaria importancia.”

La advertencia es muy interesante, porque circulan opiniones llenas de voluntarismo que sostienen que, si se admite que todo lo que no es gasto deducible es una liberalidad, la Administración autonómica se sentiría legitimada para hacer el tercer ajuste de las llamadas operaciones vinculadas²⁸, como son las que median entre una sociedad y sus administradores, lo que llevaría a una liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. El disparate se potencia a sí mismo.

Pues bien, la STS de 13 de noviembre de 2008 lleva la obligatoriedad hasta el extremo, de manera que no basta la previsión estatutaria, como justificación de la exigibilidad de la retribución del administrador, sino que la deducibilidad queda condicionada a que dicha retribución debe estar determinada de una precisa manera; es decir, una redacción del artículo de los estatutos insuficiente –a pesar de ser conforme con la norma mercantil– supone que la retribución no está prevista en los mismos, lo que lleva, automáticamente a darle la consideración de pura liberalidad.

La cuestión tiene trascendencia, como dice GARCÍA NOVOA²⁹, porque, el TS, al rechazar que los estatutos recojan con certeza la retribución de los administradores, está admitiendo la posibilidad de que la Administración evalúe la legalidad de tales estatutos, cuestionando la presunción de legalidad de los mismos (“El contenido del Registro se presume exacto y válido”, artículos 20.1 del Código de Comercio y 7.1 del RRM).

2.2. La interpretación administrativa y jurisdiccional de la Ley 61/1978 sobre las retribuciones de los administradores

Interesa conocer la interpretación que se dio a la percepción por los administradores de cualquier tipo de retribución y su deducibilidad en la determinación de la base imponible del IS durante la vigencia de las disposiciones que acabamos de citar.

26 Op. cit.; pág. 76.

27 La cita está tomada de C. GARCÍA NOVOA. Op. cit.; pág. 76.

28 GARCÍA NOVOA niega la mayor, la posible corrección de la valoración de la retribución de los administradores por aplicación del artículo 16 LIS, lo que impide el ajuste secundario y, para nosotros, además, el terciario –valga la expresión–. Op. cit.; pág. 92.

29 Op. cit.; pág. 80.

Respecto de consultas de la Dirección General de Tributos (DGT), como es sabido, hasta 1998 no se empezaron a publicar, por lo que no podemos acceder a ellas; y, de otro lado, las referencias que encontramos de las mismas -por experiencia lo sabemos- no pueden ser contrastadas con su texto oficial, por lo que no sirven como material de cita.

No obstante, contamos con la Resolución nº 941/1997, de 6 de mayo, que contempla un supuesto muy claro al que da la contestación que se reseña:

“DESCRIPCIÓN: La entidad consultante es una sociedad anónima que va a proceder a modificar sus estatutos sociales al objeto de establecer una retribución de sus administradores consistente en una participación en los beneficios, de acuerdo con lo previsto en el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

CUESTIÓN: 1ª Si la retribución de los administradores constituye gasto fiscalmente deducible para la determinación de la base imponible de acuerdo con la Ley 43/1995. (...)

CONTESTACIÓN: ... En consecuencia, **en la medida en que la retribución** de los administradores de la entidad consultante **se fije en los estatutos y se satisfaga de acuerdo con lo que en el mismo se disponga, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el artículo 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas**, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.” (La negrita es nuestra).

Por otro lado, podemos dar cuenta de la doctrina que el TEAC venía sosteniendo sobre la necesaria correlación entre LSA y LIS, a efectos de la deducibilidad de la retribución de los administradores bajo la vigencia de la LIS de 1978; así, la Resolución de 23 de febrero de 2001³⁰, cuando dice (FJ 2º):

“Respecto a la primera cuestión [si en el presente caso son o no deducibles como gastos de personal las retribuciones percibidas por los administradores] hay que indicar que el artículo 13.d) de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades señala como gasto fiscalmente deducible “las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén adscritos o hayan prestado servicios relacionados con la actividad económica productiva correspondiente. (...)

En el caso de que la retribución de los Consejeros consista en una participación en los beneficios de la sociedad, y dicha retribución se derive exclusivamente de su dedicación a la sociedad en el desempeño de dicho cargo, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible siempre que reúna los requisitos establecidos por el artículo 121.d) del Reglamento del Impuesto: «que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente y no excedan del 10% de los beneficios o de los límites que legalmente se hayan establecido».”

Y, más adelante, la misma resolución hace numerosas consideraciones sobre los aspectos mercantiles del asunto:

30 JT\2001\687.

“En cuanto al alcance e interpretación de dicho precepto [se refiere al artículo 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas], hay que tener en cuenta la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 1961 y a la Dirección General de los Registros y del Notariado en resoluciones de 29 de noviembre de 1956 y 26 de abril de 1989 y, otras más recientes bajo la vigencia del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas de 1989. No obstante, la Jurisprudencia y la doctrina anterior a la misma es plenamente aplicable, ya que existe identidad entre la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 y la de 1989 en cuanto a los principios reguladores de la retribución de los administradores. El Tribunal Supremo en la citada sentencia de 4 de noviembre de 1961 señala «...**la Ley exige tanto la fijación de la remuneración en los estatutos, como la forma en que ha de detraerse si consistiese en una participación en las ganancias**» y la Dirección General de los Registros y del Notariado en resoluciones de 18 y 19 de febrero de 1991, 26 de julio de 1991, 23 de febrero de 1993 y 6 de mayo de 1997, mantiene un criterio restrictivo, considerando que **los Estatutos deben de establecer de una forma clara y precisa el carácter retribuido del cargo, y, también, el sistema de retribución de los administradores** (sueldos, dietas, gastos de representación, retribuciones en especie, participación en el volumen de negocio de la sociedad, participación en los beneficios, planes de opciones sobre acciones, etc.), **no siendo necesario que en los mismos se fije la cuantía**; tampoco se ha admitido que la Junta General de accionistas tenga amplias facultades para determinar la retribución de los administradores cuando lo estime oportuno, de forma general o excepcional o indique los sistemas de retribución de forma alternativa o acumulativa, según decisión de la Junta General. Así la resolución de 6 de mayo de 1997, señala «...**la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias, es decir, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los Estatutos con toda certeza, y ser también claramente determinable su base...** la inseguridad de la fijación podría redundar en perjuicio de los administradores –que podrían ver reducidos sus emolumentos, no ya por disminución de las ganancias,... sino por voluntad de la Junta y sin necesidad de una reforma previa de los Estatutos– como de los propios accionistas –especialmente de los minoritarios–, cuya participación podría eventualmente verse afectada por la decisión de la mayoría de atribuir una participación elevada a los Administradores.» (La negrita es nuestra).

Y en el FD 4º dice:

“De lo señalado en los fundamentos de derecho anteriores se deduce que la Ley de Sociedades Anónimas de 1989 exige que la retribución de los administradores y en cuanto administradores esté fijada en los Estatutos, sin que ni el Consejo de Administración, ni la Junta General de Accionistas tengan facultad para fijar o aprobar la retribución de los administradores, salvo la Junta General por la vía de modificación de los Estatutos en la forma establecida por el citado Texto legal.”

También encontramos pronunciamientos sobre la competencia de la Junta para concretar las retribuciones, invocando la jurisprudencia civil aplicable. Así, la Resolución de 23 octubre de 1996³¹:

“Por su parte, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 4 noviembre 1991, entre otras, señala que «... la Ley exige tanto la fijación de la remuneración en los estatutos como la forma en que ha de detraerse si consistiese en una participación en las ganancias». Y tanto el Alto Tribunal como la doctrina han venido corroborando la aseveración contenida en la sentencia citada, matizando que, si bien es preciso

31 JT\1996\1550.

que la remuneración de los administradores conste en los Estatutos, no es necesario que precise su cuantía, sino el concepto (sueldos, dietas, gastos de representación, etc.) en que han de percibir los administradores tal remuneración.”

2.3. La virtualidad de la sentencia en el contexto normativo vigente

Ya dijimos que la sentencia se dicta a propósito de la regularización por el IS devengado en el ejercicio 1992, en que regía la LIS de 1978.

Como es sabido, a mediados de los noventa esta ley es derogada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS de 1995), de cuya exposición de motivos destacamos los siguientes pasajes:

“Las causas que motivan la reforma del Impuesto sobre Sociedades tampoco ponen en cuestión su actual estructura, aunque sí determinan modificaciones de cierta importancia. Estas causas son las siguientes:

Primera.- La reforma parcial de la legislación mercantil, llevada a cabo por la Ley 19/1989, de 25 de julio.

(...)

Por lo que se refiere a la primera causa, cabe observar que el objeto del Impuesto sobre Sociedades es la renta obtenida por las entidades jurídicas, y que esta magnitud se determina, para la inmensa mayoría de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, en virtud del algoritmo contable regulado por los principios y normas establecidos en el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas, y el Plan General de Contabilidad, básicamente.

(...)

Determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas, constituye uno de los objetivos primordiales de la reforma del Impuesto sobre Sociedades, cuya consecución redundará en beneficio de la seguridad jurídica del contribuyente.

Por lo que se refiere a la base imponible, el aspecto a destacar es que la misma se determinará, en el régimen de estimación directa, mediante la corrección del resultado contable fijado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que las desarrollan mediante los ajustes específicamente previstos.”

Con esta explicación de los propósitos y resultados que inspiran la nueva legislación, cambia sustancialmente la definición de la base imponible. Esta es la nueva norma a tener en cuenta:

“Artículo 10. Concepto y determinación de la base imponible.

1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

(...)

3. En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de

acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

El precepto permanece sin modificación con el mismo número en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, hay que referirse a otra disposición que interviene en el examen del asunto discutido, el relativo a las llamadas “liberalidades”, a las que se refiere el artículo 14.1 de la Ley 43/1995:

“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.”

Por todo ello, podemos decir que la caracterización que los gastos deducibles, en general, y los relativos a las remuneraciones de los administradores sociales, en particular, tenía en la LIS de 1978 cambió sustancialmente como consecuencia de la reforma operada por la LIS de 1995.

C. GARCÍA NOVOA³² comenta la superación del criterio de necesidad para admitir la deducibilidad de un gasto ligada a la conveniencia del mismo como lo más adecuado en el marco del *business judgement* o juicio que se forma el empresario con relación a su estrategia en el mercado, desligado de la coercibilidad jurídica del gasto, en un panorama empresarial altamente competitivo.

2.4. La interpretación administrativa y jurisdiccional de la Ley 43/1995 sobre las retribuciones de los administradores

Nos corresponde ahora analizar cuál ha sido la interpretación que la Administración y los Tribunales de justicia han dado a este cambio de criterio.

Por un lado, las consultas de la DGT (así, la Resolución núm. 34/2005, de 1 febrero) hacen una remisión al previo cumplimiento de los requisitos establecidos por la ley mercantil, en términos muy repetidos como los siguientes:

“DESCRIPCIÓN: En los estatutos de la entidad consultante, sociedad anónima, consta expresamente que el cargo de administrador será retribuido, señalando que “los Administradores tendrán como retribución la cantidad fija que, en cada caso, y para cada ejercicio, fije la Junta General”, y que la retribución “se establecerá en concepto de remuneración de los trabajos profesionales, gastos de representación y dietas que deben recibir los miembros del Consejo de Administración, por sus

32 Op. cit.; pág. 76.

aportaciones comerciales y administrativas a la sociedad”. En virtud de ello, al comienzo de cada ejercicio se decide en Junta Universal de Accionistas cuál va a ser la remuneración fija a percibir por los miembros del Consejo de Administración en el ejercicio que comienza. Esta es la única retribución que los consejeros perciben de la sociedad.

CUESTIÓN: Si es correcta la redacción dada en los estatutos sobre el sistema de retribución de los miembros del Consejo de Administración y el considerar estas retribuciones como deducibles en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad.

CONTESTACIÓN: Este artículo del TRLSA (se refiere al artículo 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) no limita los sistemas de retribución, pudiendo consistir en una retribución fija o sueldo, en dietas de asistencia, en participación en beneficios, ... etc., o en un sistema mixto. En los estatutos de la entidad consultante se indica que la retribución será una cantidad fija, en concepto de remuneración de trabajos profesionales, gastos de representación y dietas, por sus aportaciones comerciales y administrativas. En consecuencia, **en la medida en que se cumplan las condiciones establecidas en la normativa mercantil a efectos de la retribución de los administradores y, teniendo en cuenta que la misma es un gasto más, requerido para obtener los ingresos de la sociedad y que, por tanto, estará contabilizado** como tal gasto que representa, el mismo será deducible a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por cuanto el TRLIS no establece precepto alguno que limite la deducibilidad de dichas retribuciones.” (La negrita es nuestra).

Como vemos, se sigue dando la misma respuesta que en la consulta de 6 de mayo de 1997 (ya citada) en cuanto a la necesaria adecuación a la normativa mercantil de la retribución de los administradores para admitir la deducibilidad en el IS, no sabemos si de forma inocente o intencionada, cuando, realmente, no hay ningún precepto que exija en la LIS de 1995 el previo cumplimiento de lo establecido por la normativa mercantil.

Para contrastar este hecho tenemos que referirnos a la interesante Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006³³. De ella destacamos estos pasajes, reseñando los aspectos que nos parecen de mayor interés (FD 3°):

a. Sobre la diferencia de normativa en una y otra época:

“La Ley 43/1995 no dedica ninguna norma específica a las retribuciones de los administradores sociales, frente a lo que hacía la derogada Ley 61/1978. Y es importante poner de relieve que esto supone una absoluta novedad en la consideración o no como gasto deducible a efectos del impuesto de las retribuciones de los administradores.

El art. 13.ñ) de la Ley 61/1978 del IS consideraba deducibles «Las participaciones de los administradores en los beneficios de la Entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente, y no excedan del 10% de los mismos».

En torno a este precepto legal **se fue desarrollando una doctrina administrativa que exigía el cumplimiento exhaustivo de toda la normativa mercantil sobre las retribuciones de los administradores** sociales, incluidas las normas del Reglamento del Registro Mercantil o las resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado, para reconocer el carácter deducible de las mismas.

Con la LIS 43/1995 el panorama cambia radicalmente pues ésta no establece requisito especial alguno para la deducción de estas retribuciones.

El art. 10.3 de la Ley del 95, para el régimen de estimación directa, identifica «prima facie» la base imponible con el resultado contable; sobre este resultado contable deben realizarse a continuación los ajustes ordenados por la propia LIS (amortizaciones, dotaciones a provisiones,...) de los que resulta la base imponible. Pues bien, ningún ajuste se exige respecto de las retribuciones de los administradores.

De otra parte, cuando el art. 10.3 se remite para la determinación del resultado contable al Código de Comercio, las «demás Leyes relativas a dicha determinación y las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas», **se está refiriendo, obviamente, a normativa contable** no a la normativa de otro orden mercantil contenida en los mismos.”

- b. Sobre el carácter de gasto de la retribución de los administradores a partir de la reforma de 1995:

“Pues bien, entre los principios contables del PGC (de aplicación obligatoria de acuerdo con el art. 2 del RD 1643/90) el de «correlación de ingresos y gastos» establece que: «El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos,...». **Sin duda, la retribución de los administradores constituye un gasto realizado para la obtención de los ingresos.** Ante tal obviedad, ninguna resolución del ICAC se refiere al tema, pero sí que lo hace este Instituto en varias contestaciones a consultas. Así, en respuesta del ICAC a consulta, publicada en el Boletín Oficial del ICAC núm. 21, se dice:

«...la retribución de los administradores de una sociedad es un gasto más necesario para obtener los ingresos de la misma. De acuerdo con lo anterior, la cuenta de pérdidas y ganancias al recoger todos los ingresos de la sociedad y los gastos en que ha incurrido para su obtención, deberá incluir necesariamente la retribución correspondiente a los administradores al ser ésta, como se ha dicho anteriormente, un gasto más de la empresa».”

- c. Sobre cuestiones estrictamente mercantiles, hay dos consideraciones; una, la posible remisión a la Junta General para que concrete la cifra de la retribución de los administradores, lo cual no es competencia del TEAC:

“De otra parte, es ya doctrina común que cuando la retribución de los administradores consista en una cantidad fija, sueldo o dieta, su importe no tiene que estar determinado en los estatutos sociales, pues ello obligaría a una constante modificación de los mismos.”

Y, otra, sobre la validez de la cláusula estatutaria inscrita en el Registro Mercantil:

“La retribución de los miembros del consejo de administración se fija por el art. 33 de los Estatutos de X, SA en los siguientes términos: «La retribución de los administradores consistirá en una asignación fija, con posibilidad de revisión anual, y en una participación en los beneficios, con el límite impuesto por la Ley. En todo caso cuando consista en una participación en los beneficios de la sociedad, se fija un límite máximo de un 10 por ciento de éstos, y sólo podrá ser detraída en la forma y en los límites previstos en la legislación vigente».

Como se señala en el escrito de alegaciones, la redacción de este artículo de los estatutos sociales, hecha bajo la vigencia del art. 130 del TR de la LSA, es el resultado de **la modificación introducida en la misma por indicación del Registrador Mercantil que procedió a la inscripción en el Registro Mercantil de los estatutos adaptados** a la denominada reforma mercantil.

La validez jurídica del precepto estatutario está pues sancionada por la autoridad competente para ello, cuestión distinta es la interpretación de su tenor literal. Hay argumentos en pro y en contra de la consideración de la participación en beneficios como sistema acumulativo o alternativo a la asignación fija, en cualquier caso es un hecho que en los ejercicios inspeccionados (1997 a 2000) los consejeros únicamente percibieron una asignación fija.”

d. A modo de conclusión, sobre la deducibilidad del gasto:

“En definitiva, dado que la Ley 43/1995 del IS no establece precepto alguno que limite la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, **establecidas éstas por los estatutos sociales conforme al art. 130 TR LSA, satisfechas conforme a los mismos como ocurre en el caso, y contabilizados correctamente** los gastos que nos ocupan (tanto las retribuciones del Consejo como las de dirección empresarial), por otra parte necesarios para la obtención de los ingresos, debe concluirse el carácter deducible de los mismos para la determinación de la base imponible puesto que concurren a la fijación del resultado contable.”

El contenido de esta Resolución está, en gran parte, reiterado en otras del mismo TEAC, como las dictadas con fecha de 11 de octubre de 2006 (relativa a la comprobación a MAHOU, S.A., por IS, ejercicio 2000) y 18 de diciembre de 2008.

La síntesis de todo ello es que, fiscalmente, según el TEAC, no hay problema para la deducción como gasto de la retribución de los administradores; no hay ninguna restricción: el resultado contable nos llevará a la base imponible del IS, previos los ajustes positivos y negativos que establece la Ley del Impuesto, ninguno de los cuales tiene nada que ver con la retribución de los administradores.

Sin embargo, la redacción del último pasaje que hemos reproducido parece volver a llevarnos a los tiempos de la LIS de 1978, en cuanto que podría pensarse que exige:

- i. que las retribuciones estén establecidas por los estatutos sociales conforme al artículo 130 del LSA;
- ii. que se satisfagan conforme a los mismos; y
- iii. que contablemente se registre como tal retribución como gasto.

Y es muy importante la opinión del TEAC, porque, con la nueva LGT, su doctrina reiterada vincula a los demás Tribunales Económico-Administrativos y a toda la Administración tributaria (artículo 239.7 LGT).

No creemos que pueda sacarse esa conclusión, cuando un poco más arriba, contrastando con el pasado, se proclamó el cambio radical que experimentó la legislación en materia de gastos deducibles y, específicamente, de los gastos por retribuciones de los administradores sociales, invocando hasta consultas del ICAC, en términos tan claros como los siguientes: “Con la LIS 43/1995 el panorama cambia radicalmente pues ésta no establece requisito especial alguno para la deducción de estas retribuciones.”

Téngase presente que con esta resolución se cambia el criterio (los estatutos seguían siendo los mismos) que mantuvo el TEAC en la de 6 de julio de 2001, que fue la que determinó la sentencia favorable de la AN, que estimó el recurso de MAHOU, S.A., por IS, ejercicio 1992, lo que, a la postre, concluye con la STS que es objeto de nuestro comentario.

En nuestra opinión, es más que dudoso que el TEAC haya querido decir eso y, si lo ha dicho, no podemos desconocer lo que dijo antes, sin olvidar, por supuesto, el tenor de la Ley del Impuesto (artículo 10.3 que hemos transcrito), que no puede ser más claro.

A tal efecto, traemos este pasaje de la Resolución del TEAC de 11 de octubre de 2006, ya citada, que, como hemos dicho, se enfrenta con el mismo problema de la deducibilidad de la retribución de los administradores de MAHOU, S.A., en la comprobación del ejercicio 2000; en ella se explicita (FD 3º) el cambio de criterio como consecuencia de la reforma de la ley del Impuesto:

“En definitiva, dado que la Ley 43/95 del IS no establece precepto alguno que limite la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, establecidas éstas por los estatutos sociales conforme al art. 130 TR LSA, satisfechas conforme a los mismos como ocurre en el caso, y contabilizados correctamente los gastos que nos ocupan (tanto las retribuciones del Consejo como las de dirección empresarial), por otra parte necesarios para la obtención de los ingresos **aunque nada exija al respecto la LIS, debe concluirse el carácter deducible de los mismos para la determinación de la base imponible puesto que concurren a la fijación del resultado contable.** Consecuentemente, debe estimarse la reclamación interpuesta en este punto.” (La negrita es nuestra).

En la misma línea resuelve el TEAC a propósito de las liquidaciones que se practicaron a una sociedad, por los ejercicios 2000 a 2002, por razón de los pagos efectuados a las sociedades miembros de su consejo de administración, a pesar de su elevada cuantía, que había denunciado la Inspección como reparto encubierto de beneficios (Resolución de 18 de diciembre de 2008³⁴) (FD 5º):

Fiscalmente, según el TEAC, no hay problema para la deducción como gasto de la retribución de los administradores;

34 Rec. 3004/2007.

“De todo lo dicho anteriormente, no cabe sino concluir, que en el caso que nos ocupa, las retribuciones satisfechas a las entidades consejeras de X, S.A., cumplen con los requisitos previstos en las normas mercantiles y contables. Así, la retribución se encuentra prevista en los Estatutos sociales, los administradores se encuentran inscritos asimismo en el Registro Mercantil, las retribuciones son aprobadas anualmente por la Junta de accionistas, y además, el gasto está debidamente contabilizado. **No existiendo además en la Ley del Impuesto precepto que determine la necesidad de proceder a un ajuste positivo para la determinación de la base imponible, no puede sino concluirse la admisibilidad del gasto.**” (La negrita es nuestra).

Finalmente, en el ámbito jurisdiccional, tenemos que reseñar las siguientes resoluciones, donde se destaca el cambio producido con la promulgación de la LIS de 1995 y la validez de sus preceptos como criterio interpretativo para resolver cuestiones planteadas bajo la vigencia de la LIS de 1978³⁵:

- TS [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia de 1 octubre 1997 (RJ 1997\7141). Ponente: Sr. Pujalte Clariana (FD 1)]:

“Venturosamente, la nueva Ley de este impuesto, de 27 diciembre 1995 (que, por supuesto, no es de aplicación al caso de autos, si bien puede servir de elemento interpretativo de la anterior), dice en su art. 14 que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:...
e) Los donativos y liberalidades. No se entenderán comprendidos en esta letra los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos. De esta forma **parece que el nuevo precepto viene a decirnos que son gastos necesarios para la obtención de los ingresos (...)** y 4.º) **los gastos que se hallen correlacionados con los ingresos.** De esta manera, y aunque no destierra por completo la licencia de acudir a conceptos jurídicos indeterminados, evidentemente cierra mucho más el concepto.” (La negrita es nuestra).

- TS [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia de 26 de diciembre de 2003³⁶. Ponente: Sr. Gota Losada (FD 3)]:

“Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva **Ley 43/1995**, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, **que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de “gasto contable”**, que tiene su fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos, en suma el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc. y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc., como contrarios al de gastos necesarios.” (La negrita es nuestra).

35 En contra, GARCÍA NOVOA destaca la STS de 13 de noviembre de 2008, muy condicionada por la interpretación imperante en el momento en que se produjeron los hechos enjuiciados, en cuanto parece aceptar la doctrina del TS (S. de 17 de febrero de 1987), según la cual todo lo que no era estrictamente necesario era liberalidad. Op. cit., pág. 76.

36 RJ 2005\2571.

- TS [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia de 3 de junio de 2004³⁷. Ponente: Sr. Rouanet Moscardó (FD 6)]:

“B) La sentencia de esta Sección y Sala de 1 de octubre de 1997 (RJ 1997, 7141) viene a decir, al amparo del artículo 14 de **la nueva Ley 43/1995 (que, aun no siendo aplicable al caso [se trataba del ejercicio 1988], por razón de no estar ya vigente al tiempo de los hechos, sirve de claro criterio interpretativo, confirmatorio del doctrinalmente correcto)**, que no se entenderán como «liberalidades» (sino como gastos «necesarios») los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se realicen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen relacionados con los ingresos (de donde se infiere la corrección de la tesis de la sentencia de instancia, aquí recurrida). (...)

E) En la respuesta a la Consulta número 1325/1998, de 26 de junio, la Dirección General de Tributos se pronuncia en el sentido de que los gastos derivados de la convención celebrada por una entidad con sus vendedores, como los de hotel, alquiler de salones, estancia y alimentación, desplazamientos, etc., son deducibles para determinar la base imponible del ISoc, al estar claramente correlacionados con los ingresos.

F) **Ha desaparecido, pues, el criterio restrictivo respecto a la calificación fiscal de partida deducible**, admitiéndose, en general, como tal, todos los gastos en que efectivamente incurren las empresas, sobre todo los gastos de relaciones públicas y de promoción, que no son liberalidades (en cuanto los mismos son dispendios que hacen falta o conviene realizar con el fin de incentivar las ventas y de obtener mayores rendimientos o beneficios económicos).” (La negrita es nuestra).

- TS [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia de 6 de febrero de 2008³⁸. Ponente: Sr. Martín Timón (FD 4)]:

“Por ello, **la Sentencia de esta Sala de 1 de octubre de 1997 acogió con júbilo la concreción contenida en la Ley 43/1995**, de 27 de diciembre, aún cuando allí, como aquí, no fuera directamente aplicable, al señalar en su artículo 14, que no tendrían la consideración de gastos fiscalmente deducibles: “... e) Los donativos y liberalidades.” (La negrita es nuestra).

- TSJ de Cataluña [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia de 25 de junio 2008³⁹.

“... esta cuestión ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de gasto contable, que tiene sus fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos, en

37 RJ 2004\4737.

38 RJ 2008\882.

39 RJ 2008\999.

El examen de la deducibilidad de la retribución de los administradores, después de la reforma de la LIS de 1995, no tiene los condicionamientos mercantiles que tenía la LIS de 1978

suma, el beneficio, superándose los criterios de obligatoriedad jurídica, indefectibilidad, etc. Y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc. Como contrarios al de gastos necesarios.”

Con tan abundantes y claros pronunciamientos, de la misma Sala y Sección que la sentencia que comentamos, cabe preguntarse cómo en ésta no se ha meditado sobre la trascendencia de un fallo que iba a crear inquietud, entre los estudiosos y, sobre todo, las empresas, razonando sobre la necesidad del gasto a efectos del IS en términos tan estrictos; cómo

no se ha acudido a la LIS de 1995 para buscar una respuesta más actual a la deducibilidad de unas retribuciones previstas en los estatutos de la sociedad recurrente, con una redacción, si no impecable, más que suficiente para lo que es común.

Frente a ello, a la vista de la doctrina administrativa y jurisdiccional que hemos reproducido, podemos concluir que el examen de la deducibilidad de la retribución de los administradores, después de la reforma de la LIS de 1995, no tiene los condicionamientos mercantiles que tenía la LIS de 1978; en su lugar, ha tomado preponderancia el hecho de su correlación con los ingresos y es una obviedad, como dice el TEAC⁴⁰, que la retribución de los administradores constituye un gasto realizado para la obtención de los ingresos.

Por lo tanto, contabilizado como gasto del ejercicio la retribución de los administradores, el resultado contable lo habrá computado como tal y ese resultado será el punto de arranque para la determinación de la base imponible. Así lo ha dicho el ICAC (respuesta a consulta, publicada en el Boletín Oficial del ICAC núm. 21), cuando afirma:

«... la retribución de los administradores de una sociedad es un gasto más necesario para poder obtener los ingresos correspondientes de la misma. De acuerdo con lo anterior, la cuenta de pérdidas y ganancias al recoger todos los ingresos de la sociedad y los gastos en que ha incurrido para su obtención, deberá incluir necesariamente la retribución correspondiente a los administradores al ser ésta, como se ha dicho anteriormente, un gasto más de la empresa».

No obstante, no cabe descartar que, por inercia o por ese afán de la Administración tributaria de crear cuestiones prejudiciales para resolver los problemas fiscales, se exigiera que la remuneración de los administradores esté establecida en los estatutos y se satisfaga cumpliendo todos los requisitos que exigen la legislación, la doctrina de la DGRN y la jurisprudencia, incluidas las dos sentencias que comentamos.

De ahí la extendida preocupación sobre la trascendencia de la resolución que comentamos, de lo que pasamos a ocuparnos.

40 Resolución de 14 de septiembre de 2006 (ya citada) (JT 2006/1672).

III. La trascendencia de los fallos del TS sobre los estatutos vigentes de sociedades en general

Después de todo lo dicho, está claro que par el TS la cuestión central de la sentencia que comentamos es estrictamente mercantil, en cuanto que se requiere que los estatutos regulen «con certeza» la forma y la cuantía en que han de ser retribuidos los administradores.

Y —conviene saberlo— en este punto la STS de 13 de noviembre de 2008 que estamos comentando invoca la jurisprudencia de la Sala de lo Civil (fundamentalmente la Sentencia núm. 249/2005, de 21 abril, ponente Sr. Auger Liñán, con el limitado alcance que tiene sobre el particular, según denunciemos más arriba; y la Sentencia núm. 1392/2007, de 12 enero, ponente Sr. Marín Castán), más la de la propia Sala de lo Contencioso-Administrativo, aunque se extiende algo más allá de lo que dicha jurisprudencia expresamente establece. Por eso nos hemos permitido reseñar las Sentencias y las Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado cuando explicábamos los requisitos que la Sala Tercera del TS ha detallado -con más rigor que hasta ahora- que son imprescindibles para que sean obligatorias las retribuciones de los administradores.

Lo que ha ocurrido es que la Sala sentenciadora (la de lo Contencioso-Administrativo) ha recogido e interpretado toda la teoría mercantil del asunto, a pesar de declararse incompetente para ello en el caso concreto de autos (último párrafo del FJ 7º de la sentencia). Y es previsible que, si llega a la Sala otra cuestión sobre retribución de administradores y base imponible del IS, vuelva a aplicar la misma doctrina, la mercantil, extraída, a su manera, de pronunciamientos de la Sala a que corresponde por razón de la materia, y la tributaria, que es la suya propia.

1. La consideración de doctrina legal de las dos sentencias

Como reconoce explícitamente, según acabamos de ver, la Sala proclama que no tiene competencia para pronunciarse sobre los estatutos de MAHOU, S.A., desde la perspectiva estrictamente mercantil. Llegados a este punto, tenemos que suscitar una cuestión trascendental: ¿cuál es el alcance que debe darse a la sentencia de la Sala Tercera que comentamos en cuanto se ocupa de cuestiones mercantiles? ¿Puede crear jurisprudencia sobre el particular?

M. CORTÉS DOMÍNGUEZ⁴¹, en su famosa obra, “Ordenamiento Tributario Español”, calificó a la jurisprudencia como “fuente indirecta” del Derecho, en cuanto influye de esa forma en la génesis, aplicación e interpretación del Derecho.

Como es sabido, el valor de la jurisprudencia en nuestro sistema de fuentes está reconocido en el artículo 1. 6º del Código Civil (CC):

“La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.”

41 CIVITAS, 4ª edición. Madrid, 1985, pág. 50.

La justificación del citado precepto la encontramos en la exposición de motivos del Decreto de 31 de mayo de 1974, por el que se sanciona con fuerza de Ley el Texto Articulado del Título Preliminar: “A la jurisprudencia, sin incluirla entre las fuentes, se le reconoce la misión de complementar el ordenamiento jurídico. En efecto, la tarea de interpretar y aplicar las normas en contacto con las realidades de la vida y los conflictos de intereses da lugar a la formulación por el TS de criterios que, si bien no entrañan la elaboración de normas en sentido propio y pleno, contienen desarrollos singularmente autorizados y dignos, con su reiteración, de adquirir cierta trascendencia normativa.”

El precepto, incorporado al Código en la reforma de la ley de 17 de marzo de 1973, rompió con la tradicional insensibilidad de nuestro Derecho ante los pronunciamientos de los Tribunales, como ha puesto de manifiesto la doctrina tributarista, aunque con ese carácter complementario que establece el CC.

Pero eso no quiere decir que no tengan trascendencia real los pronunciamientos que constituyen jurisprudencia; en muchos casos va más allá de aquella función de complemento del ordenamiento jurídico (STS de 10 de junio de 2005), hasta el punto de innovar aquél sustancialmente, lo cual es importante, sobre todo, como decía CORTÉS DOMÍNGUEZ⁴², en los sectores más jóvenes del ordenamiento jurídico –como es el Derecho tributario–, aquellos que todavía no han logrado cristalizar en unas categorías perennes y en unos mandatos seculares, que es donde la labor jurisprudencial y doctrinal adquiere más brillo y más trascendencia.

En este punto hemos de plantearnos qué requisitos han de concurrir en la jurisprudencia para que pueda hablarse de doctrina legal. Según F. PÉREZ ROYO⁴³, son los siguientes:

a) Ha de tratarse de doctrina sentada como *ratio decidendi* del caso y no simples dichos de pasada (*obiter dicta*); como dice la STS [Sala de lo Civil, Sentencia núm. 757/2001 de 17 de julio⁴⁴, Recurso de Casación núm. 1695/1996. Ponente: Sr. Corbal Fernández (FJ 4º)]:

“Por otra parte, y para todo caso, la alegación de infracción jurisprudencial como motivo casacional exige la invocación de al menos dos Sentencias que sean expresivas del criterio uniforme y reiterado seguido por esta Sala en la interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico civil, debiendo constituir tal doctrina «ratio decidendi» en los casos que resuelven y darse una coincidencia sustancial entre los supuestos resueltos por las Sentencias invocadas y el objeto del litigio.”

b) Ha de proceder de la Sala especializada en el sector del ordenamiento en el que se vaya a incorporar la doctrina legal. En materia mercantil la competencia corresponde a la Sala Primera, mientras que lo tributario corresponde a la Sala Tercera.

La propia STS que comentamos reconoce paladinamente su incompetencia (FJ 7º):

“En fin, no corresponde a la Sala Tercera de este Tribunal decidir en este proceso acerca de la validez de los estatutos de MAHOU, S.A. desde la perspectiva estrictamente mercantil.”

42 *Ibidem*.

43 Derecho Financiero y Tributario. Parte General. 17ª edición. THOMSON-CIVITAS. Madrid, 2007, pág. 107.

44 RJ2001\6860.

El TS lo ha dicho en numerosas ocasiones; traemos aquí dos; una, la sentencia de 6 de febrero de 2002, Sala de lo Civil, número de recurso: 3705/1996, Ponente: Exmo. Sr. Corbal Fernández (FD 2):

“Y aunque se advierte, porque nada se dice al respecto por el recurrente, que las Sentencias citadas corresponden a la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Alto Tribunal, sin embargo las mismas no pueden servir de fundamento para denunciar infracción de jurisprudencia, la cual sólo se integra, a los efectos de la casación civil, y para resolver temas civiles, por las Sentencias de esta Sala Primera.”

Y, otra, la sentencia de 11 de julio de 2002, Sala de lo Civil, número de recurso: 3052/1999, Ponente: Exmo. Sr. Martínez-Pereda Rodríguez, que cita otras más antiguas de la misma Sala (FD 5):

“Con independencia de que tal aducida sentencia del Tribunal Supremo se refiere a un caso diferente y que una sola sentencia no puede citarse con virtualidad en casación como doctrina legal, la jurisprudencia ha de ser reiterada y de la Sala Civil del Tribunal Supremo, como señalan las sentencias de 26 de marzo de 1976 y 15 de febrero de 1982 y han repetido las de 24 de marzo de 1995 sólo puede ser objeto de infracción una doctrina jurisprudencial de esta Sala recogida por lo menos en dos sentencias.”

c) Ha de tener carácter reiterado; el TS entiende que hay reiteración cuando han recaído, al menos, dos sentencias sobre la cuestión (SSTS de 6 febrero y 19 de abril de 2001 y 22 de marzo y 3 de mayo de 2002), concurriendo la circunstancia de coincidencia sustancial entre los supuestos resueltos por las sentencias invocadas (SSTS de 17 de julio de 2001 y 10 de julio de 2002).

Así, la STS (Sala de lo Civil), Sentencia núm. 722/2002 de 11 de julio⁴⁵, Recurso de Casación núm. 3052/1999. Ponente: Excmo. Sr. Martínez-Pereda Rodríguez, lo dice claramente (FJ 5):

“Con independencia de que tal aducida sentencia del Tribunal Supremo se refiere a un caso diferente y que una sola sentencia no puede citarse con virtualidad en casación como doctrina legal, la jurisprudencia ha de ser reiterada y de la Sala Civil del Tribunal Supremo, como señalan las sentencias de 26 de marzo de 1976 (RJ 1976, 1432) y 15 de febrero de 1982 (RJ 1982, 688) y han repetido las de 24 de marzo de 1995 (RJ 1995, 2403), sólo puede ser objeto de infracción una doctrina jurisprudencial de esta Sala recogida por lo menos en dos sentencias.”

En el mismo sentido, podemos citar la STS (Sala de lo Civil, Sección 1ª). Sentencia núm. 1168/2006 de 22 de noviembre⁴⁶. Ponente: Excmo. Sr. Corbal Fernández, cuando dice (FD 4º):

“... la alegación en casación de infracción de la doctrina jurisprudencial por el cauce del número 4º del art. 1692 LECiv exige, salvo supuestos excepcionales... que se citen **al menos dos sentencias de esta Sala de lo Civil que sean contestes, en cuanto expresivas de un criterio uniformemente reiterado, y se señale cual es la doctrina que de ellas emana y sentido en que ha sido vulnerada**

45 RJ\2002\6043.

46 RJ\2007\37.

por haber recaído en supuestos fáctico-jurídicos idénticos, análogos o muy similares al enjuiciado (SS., entre otras, 8 de febrero, 29 de abril [RJ 2005, 3648] y 27 de junio de 2005 [RJ 2005, 9688]; 15 de febrero [RJ 2006, 4441], 18 de julio [RJ 2006, 4958], 22 de septiembre y 6 de octubre de 2006)...” (La negrita es nuestra).

A la vista de las dos sentencias de la Sala Tercera del TS de 13 de noviembre de 2008, que son objeto de este trabajo, tenemos que plantearnos si se dan los requisitos para afirmar que la jurisprudencia establecida constituye doctrina legal. En nuestra opinión, creemos que:

- i. La doctrina sentada lo ha sido como *ratio decidendi* del caso enjuiciado y no meramente *obiter dicta*.
2. La doctrina de la Sala Tercera en materia fiscal cumple con el requisito de la especialización por razón de la materia, por lo que podría constituir jurisprudencia; naturalmente, siempre que se trate de asuntos sometidos a la LIS de 1978. Sin embargo, la Sala autora de las sentencias no es la especializada en el sector del ordenamiento (el mercantil) en el que se crearía la doctrina legal sobre los requisitos que han de reunir las retribuciones de los administradores.
3. Se aprecia reiteración, en cuanto que hay dos sentencias sobre la misma cuestión y coincidencia sustancial entre los supuestos resueltos por las mismas.

Por todo ello, podemos decir que los fallos dictados por la Sala Tercera no producen jurisprudencia en cuanto a los requisitos exigibles para la validez de las cláusulas estatutarias en materia de retribución de administradores.

Así lo ha sostenido también PAZ-ARES⁴⁷, afirmando que no espera que la doctrina contenida en las dos sentencias del TS vaya a imponerse en la práctica registral y judicial del orden civil, en cuanto no constituye genuina jurisprudencia societaria. En efecto, la interpretación que efectúa la Sala Tercera se realiza exclusivamente en el trámite de una cuestión prejudicial, a los efectos de interpretar una norma tributaria, sin que por ello dichas sentencias puedan considerarse creadoras de jurisprudencia a efectos civiles o mercantiles.

Elo no obstante, desde el punto de vista mercantil, parece de todo punto recomendable revisar la situación de este asunto en los estatutos que están vigentes, incluso contando con la inscripción registral, por si hubiera que introducir modificaciones que den cumplimiento a las exigencias que, de modo reiterado, vienen proclamando la DGRN y los Tribunales de justicia. No es esta nuestra especialidad, pero nos permitimos indicar que esa revisión debe hacerse para cubrir, al menos, estos frentes de posible discusión:

- a. Establecimiento del carácter retribuido del cargo de administradores de la compañía.
- b. Concreción precisa del sistema o de los sistemas por los que se pretende retribuir a los administradores (el artículo 9, h) de la LSA habla sólo del “sistema de retribución si la tuvieren”).
- c. En caso que la retribución consista en una cantidad fija, si no se puede determinar su cuantía precisa, que será en casos contados, al menos, los estatutos deben prever el órgano (la Junta General, creemos), la forma, los criterios, los procedimientos, etc., para su determinación.
- d. Si la retribución consiste en una participación en los beneficios de la compañía, los estatutos deben concretar el porcentaje aplicable y la base de cálculo, si bien esto último puede remitirse a lo previsto en la Ley.

47 Op. cit., págs. 6-7.

- e. Reconocimiento de la posible desigualdad de retribuciones de los diferentes miembros del órgano de administración.

Cubiertas estas cuestiones por la llamada “reserva estatutaria”, creemos que hay doctrina de la DGRN y de los Tribunales ordinarios suficiente para pasar el test de idoneidad de los estatutos con la ley mercantil sobre la obligatoriedad de abono de retribución a los administradores, al margen de las derivaciones tributarias que, como hemos dicho, deben darse por superadas después de la LIS de 1995.

Hay doctrina de la DGRN y de los Tribunales ordinarios suficiente para pasar el test de idoneidad de los estatutos con la ley mercantil sobre la obligatoriedad de abono de retribución a los administradores

2. Otra forma de resolver el problema

Otra consideración hay que hacer a propósito del carácter obligatorio de la retribución a los administradores y su consiguiente consideración de gasto deducible a efectos del IS, a la luz de otros pronunciamientos, algunos de ellos muy señalados.

La Sala que dicta las dos sentencias que nos ocupan dice terminantemente:

“... conforme ya ha señalado esta Sala y Sección, con rotundidad tal que no admite lugar a equívocos, a efectos tributarios, para que sea considerada gasto fiscalmente deducible la remuneración de los miembros del Consejo de Administración debe estar fijada, en todo caso y sin excepción alguna, en los estatutos de la sociedad.” (FD 9 y 5).

“Desde el punto de vista estrictamente fiscal, interesa únicamente observar que la previsión estatutaria es la que permite determinar que para la sociedad esa remuneración –y no otra– es obligatoria, o, dicho de manera más precisa, que el gasto, de conformidad con el art. 13 de la L.I.S., puede calificarse como necesario para el ejercicio de la actividad y no –total o parcialmente– como una liberalidad.” (FD 9 y 5).

“... para que la remuneración a los administradores pueda considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 13 de la Ley 61/1978, no basta con que dicho gasto –como ha sucedido en el caso enjuiciado– se haya efectivamente producido, sino que es *conditio sine qua non* que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable...” (FD 11 y 7).

El criterio no puede ser más riguroso. Pero podemos preguntarnos si puede confrontarse con el sostenido en otros asuntos. Veamos algunos.

De la misma Sala y Sección proceden dos Sentencias (ya citadas) en las que se hace una interpretación de la necesidad del gasto a efectos del IS que ya quisiéramos ver en otros supuestos. Nos referimos, en primer lugar, a una sentencia que admite la deducibilidad de comisiones de carácter confidencial y reservado abonadas a una empresa nigeriana con la finalidad de conseguir un contrato de asistencia técnica y transferencia de tecnología para la fabricación de unos productos; y, en segundo lugar, a otra que llega a la misma conclusión respecto del pago de primas u obsequios a los facultativos en ejercicio clínico por laboratorios farmacéuticos, algo que está expresamente prohibido por la normativa que citó el Abogado del Estado, concretamente, el Real Decreto 3451/1977. En ambos casos se apoya el Tribunal en el cambio de criterio operado por la LIS de 1995.

Estos son los razonamientos de la Sala, cuya lectura recomendamos:

- TS [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia de 26 de diciembre de 2003⁴⁸. Ponente: Excmo. Sr. Gota Losada (FD 4º)]:

Estos son los razonamientos de la Sala, cuya lectura recomendamos:

“Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho mas lógico y flexible de “gasto contable”, que tiene su fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos...”

La Dirección General de Exportación del Ministerio de Economía y Hacienda certificó... que las operaciones económicas, referidas... a realizar en Nigeria, fueron autorizadas mediante la Licencia de Exportación...

Es innegable la correlación existente en el pago de esta comisión del 10 por 100 por importe de 66.140.476 ptas. y las operaciones de transferencia de tecnología, asistencia técnica y exportación de maquinaria y bienes de equipo realizadas... y en consecuencia con los ingresos computables derivados de las mismas, a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1982.

La necesidad del gasto deriva de esa correlación, pero, además, no se le oculta a nadie, y por ello no puede negarse, que el pago de esta así llamada comisión y de otras parecidas era absolutamente precisa para conseguir realizar determinadas operaciones económicas en países extranjeros, y concretamente en el caso de autos.

En el mundo anglosajón estas comisiones se denominan «Kickbacks» (pagos bajo la mesa), y en español hay innumerables vocablos, que no es necesario reproducir.

Pero la variedad de estas percepciones es enorme, y van desde la comisión expresa, explícita y no ocultada ni por el receptor ni por el pagador, hasta aquellas que son ocultadas por uno y otro. No puede sin más «meterse en el mismo saco», valga la expresión, a este complejo y algunas veces proceloso mundo de percepciones por intermediación y consecución de contratos de muy diversa

48 RJ\2005\2571.

naturaleza, y así, en el caso de autos, en lo que nos interesa, la empresa... no ocultó en absoluto al Ministerio de Economía y Hacienda español, que se veía obligada a pagar una «comisión del 10%», e indicó el Banco al que había de hacer el pago de la misma, y aquél lo autorizó, y lo mismo hizo respecto de la transferencia en dólares a la sociedad... residente en Nueva York.

Es menester alabar el realismo y buen sentido de que ha hecho gala la Dirección General de Exportación del Ministerio de Economía y Hacienda, que ha tenido presente, tutelado y defendido los intereses de España, pues no debe olvidarse que desde la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957 ... y Ley 61/1978, de 27 de diciembre, aplicable al caso de autos, la política del Estado español ha sido la de fomentar las exportaciones... y por ello autorizó con sentido práctico las operaciones económicas mencionadas, con sus correspondientes «gabelas», prescindiendo con sentido común de moralizar o de exigir posturas éticas a entidades extranjeras.

Por el contrario, la Inspección de Hacienda del mismo Ministerio de Economía y Hacienda, que no descubrió nada, que hubiera sido ocultado, toda vez que la comisión había sido declarada y autorizada por los Órganos competentes de ese Ministerio, se limitó a interpretar las normas jurídicas, al margen de la «ratio legis» que las inspira, negando la deducibilidad como gasto, de una partida que era necesaria, imprescindible, obligada por las circunstancias, y demás sinónimos que podríamos utilizar, sin reconocer la realidad de que... tuvo que transigir ante una exigencia económica, contraviniendo al negar su deducibilidad como gasto fiscal la política de fomento de las exportaciones, e incluso tipificando el hecho de su deducción como gasto fiscal, como infracción tributaria grave, sancionándola con una multa del 50 por 100, y todo ello con preterición del prosaico, competitivo e incluso feroz mundo de los negocios internacionales, eso sí perfectamente conocidos por los servicios de la Dirección General de Exportación.”

- TS [Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª. Sentencia de 3 de junio de 2004⁴⁹. Ponente: Excmo. Sr. Rouanet Moscardó (FD 6º)]:

Además de reclamar la aplicación de la LIS de 1978, el Abogado del Estado había dicho que, como las actividades de promoción de medicamentos están prohibidas, los gastos causados por las mismas no pueden ser necesarios, porque de la infracción no pueden derivarse beneficios para el infractor, como se dijo en la sentencia de la misma Sección y Sala de 4 de julio de 1998. A ello responde el TS en estos términos:

“B) La sentencia de esta Sección y Sala de 1 de octubre de 1997 viene a decir, al amparo del artículo 14 de la nueva Ley 43/1995 (que, aun no siendo aplicable al caso, por razón de no estar ya vigente al tiempo de los hechos, sirve de claro criterio interpretativo, confirmatorio del doctrinalmente correcto), que no se entenderán como «liberalidades» (sino como gastos «necesarios») los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores...”

F) Ha desaparecido, pues, el criterio restrictivo respecto a la calificación fiscal de partida deducible, admitiéndose, en general, como tal, todos los gastos en que efectivamente incurren las empresas, sobre todo los gastos de relaciones públicas y de promoción, que no son liberalidades (en cuanto

49 RJ\2004\4737.

los mismos son dispendios que hacen falta o conviene realizar con el fin de incentivar las ventas y de obtener mayores rendimientos o beneficios económicos).

G) A mayor abundamiento, resultan irrelevantes todas las citas del Abogado del Estado sobre la normativa específica de aplicación al caso, pues, si el presupuesto de hecho para negar la deducibilidad fiscal de los gastos aquí cuestionados es su presunta ilicitud, tal ilicitud debe estar comprobada, investigada y declarada por acto firme, y el expediente, además, haber sido desarrollado por el órgano competente, no gozando, a tal efecto, la AEAT de la potestad y competencia pertinentes no sólo para llegar a sentar la comentada presunción sino también para tener por probada una ilicitud en los términos antes expuestos (cuando es así, además, que el RD 3451/1977 sólo reputa prohibidos los obsequios o primas, la información fuera de los medios legales y la publicidad de medicamentos –circunstancias que nada tienen que ver con el caso de autos–).”

El último punto de confrontación que queremos traer es el de la SAN núm. 15/2005, de 13 abril, de la Audiencia Nacional (Sala de lo Penal, Sección 3^{as}), de la que fue Ponente el Excmo. Sr. Martínez de Salinas Alonso. Se enjuiciaba la retribución percibida por unos altos cargos de un banco español, en cuanto pudiera haberse incurrido en determinados delitos. La Sala razona en estos términos (FD 4^o):

“Además de su condición de administradores, los tres acusados, tenían la condición de ejecutivos, en cuanto el propio Consejo de Administración había decidido delegar en ellos las facultades delegables que la Ley de Sociedades Anónimas permite delegar...

A diferencia de lo que sucede con la relación que une al mero administrador con la Sociedad, que como antes se dijo es un contrato de administración, **el ejecutivo está ligado con la sociedad por una relación que en su día fue calificada de laboral**. Cuando la Sala cuarta del Tribunal Supremo no admitió esa naturaleza jurídica, la práctica derivó hacia el contrato de arrendamiento de servicios de naturaleza mercantil. Así, los ejecutivos estipulan las condiciones de prestación de sus servicios, conforme al principio general de libertad de pactos.

La actuación con abuso de las funciones del cargo es un elemento normativo del tipo cuyo contenido no se encuentra en el Derecho Penal, sino en el Derecho Mercantil, **siendo manifiestas y conocidas las deficiencias en la normativa mercantil en materia de remuneración de los administradores de las sociedades anónimas, tanto en cuanto a su naturaleza y límites como en cuanto al órgano competente para fijarlas**.

Respecto de estas retribuciones es preciso distinguir las correspondientes a los administradores, miembros del consejo de administración, de aquellos administradores que además desarrollan funciones ejecutivas dentro de la sociedad, como en el caso de los ahora tres acusados.

Establecido lo anterior, debe decirse que... como miembros del consejo de administración percibían las retribuciones denominadas «atenciones estatutarias», que tienen su base normativa en el artículo 37.4 de los Estatutos... Esas retribuciones se perciben, en definitiva, por el hecho de ser miembros del

Consejo de Administración, es decir, por el ejercicio de las funciones de supervisión y dirección de la actividad mercantil del Banco.

A su vez, los dos acusados citados percibían las retribuciones correspondientes a los ejecutivos, es decir, las retribuciones por el desempeño de funciones ejecutivas, que consisten en esencia en la ejecución de los acuerdos del Consejo de administración.

Esa actividad no se realiza propiamente en el seno del Consejo de administración, sino fuera de él, y de hecho sus actos no son impugnables, sino revisables por el Consejo de administración. Éste decide a qué persona de confianza delega sus facultades, qué facultades delega, y su forma de retribución, con los límites respecto a la delegación de facultades contenido en el artículo 141 de la propia Ley de Sociedades Anónimas, en cuanto establece que en ningún caso podrán ser objeto de delegación la rendición de cuentas y la presentación de balances a la Junta General, ni las facultades que ésta conceda al Consejo, salvo que fuese expresamente autorizado por ella.

No hay reglas, topes, máximos o mínimos establecidos en orden a la fijación de estas retribuciones, ni en la Ley de Sociedades Anónimas, ni en los Estatutos... Estas retribuciones dependen de criterios de oportunidad, necesidad, calidad, eficacia en la gestión, etc. La fijación del importe de estas retribuciones depende, en definitiva, del mercado...

En cuanto al órgano societario competente para fijar y contratar las retribuciones de los administradores, ni la Ley de Sociedades Anónimas ni los Estatutos... contienen norma alguna al respecto. El único precepto de la Ley de Sociedades Anónimas que se refiere a la materia de retribuciones es el art. 130, que remite a los Estatutos; y en el art. 37 de los Estatutos... tampoco se determina el órgano competente para fijar las retribuciones de los administradores.

Pues bien, a la vista de la parca normativa sobre la materia, cabe preguntarse **cuál es el órgano de la sociedad competente para fijar las retribuciones de los administradores**, y de los ejecutivos del banco. Está claro que ni la propia Ley de Sociedades Anónimas ni los Estatutos... otorgan a la Junta General de Accionistas esa facultad.

Deben recordarse, a este respecto, los artículos 199 y 200 de la Ley de Sociedades Anónimas...

Del contenido de estos preceptos parece desprenderse que si estuviera atribuida a la Junta General de Accionistas la fijación de las retribuciones de los administradores, no sería obligatorio que constase en la propia Memoria que deben realizar los administradores, y debe ser aprobada por la Junta General de Accionistas. En consecuencia, la única conclusión a la que puede llegarse es que **incumbe al Consejo de administración la fijación de las retribuciones de los administradores**. Y a este respecto es importante añadir que ni la propia Ley de Sociedades Anónimas ni los Estatutos... distinguen en orden a la determinación del órgano competente para fijar las diferentes clases de retribuciones que puede percibir el simple administrador y el ejecutivo, por lo que también debe entenderse que es el propio Consejo de administración el competente para la fijación de ambas retribuciones, dependiendo de las funciones que ejerza el preceptor."

Ahí queda eso: a juicio de la AN, Sala de lo Penal,

- a. La normativa mercantil tiene manifiestas deficiencias en materia de remuneración de los administradores de las sociedades anónimas, tanto en cuanto a su naturaleza y límites como en cuanto al órgano competente para fijarlas.
- b. No hay reglas, topes, máximos o mínimos establecidos en orden a la fijación de estas retribuciones en la LSA.
- c. La LSA no contiene norma alguna respecto del órgano societario competente para fijar y contratar las retribuciones de los administradores.
- d. El consejo de administración es el órgano encargado de la fijación de las retribuciones de los administradores.

Mucho nos tememos que, en lugar de procurar luz y claridad, los pronunciamientos y argumentaciones que hemos reseñado generan inquietud e inseguridad, cuando se ponen frente a la segura doctrina que la Sala Tercera ha sentado en la sentencia que comentamos para negar la deducibilidad de unas retribuciones a los administradores de una compañía, que estaban previstas en los estatutos, pero sin cumplir estrictamente con las que se consideran rigurosas exigencias de «certeza».

III. Los criterios del TS sobre la naturaleza de las retribuciones de los que ostentan la condición de administradores

1. Planteamiento

El objeto principal de la STS de 13 de noviembre de 2008 que resuelve el recurso de casación nº 3991/2004 constituye también la segunda cuestión que plantea en su recurso el Abogado del Estado en la sentencia de igual fecha que resuelve el recurso de casación nº 2578/2004, que hemos comentado en las páginas anteriores.

La discusión radica en determinar el tratamiento que ha de recibir una retribución que percibe alguien que trabaja con contrato laboral, afiliado a la Seguridad Social y con retención fiscal sobre sus emolumentos, que, además, forma parte del órgano de administración de la sociedad.

A juicio de la Administración recurrente en casación, la ausencia de «certeza» de la previsión estatutaria de una retribución obligatoria alcanza también a esa persona, que en el caso de autos ostentaba el cargo de Consejero Delegado del Consejo de Administración de MAHOU, S.A.

La AN, en la primera de las sentencias había descrito la situación de la compañía recurrente del siguiente modo (AH 3º):

“... que la retribución por participación en beneficios no debe confundirse con la retribución al personal de alta dirección, personal que «si bien puede desarrollar las actividades propias de los órganos rectores de la sociedad, dichas funciones le son conferidas por el órgano de administración mediante la relación laboral de carácter especial que se constituye entre ambas partes, por lo que la naturaleza jurídica o fuente de la que proceden son diferentes y de consecuencias jurídicas

distintas»... conectado con lo anterior, que en relación con el Consejero Delegado (Sr. Gervás), «existe una relación laboral, estando afiliado a la Seguridad Social, figurando su retribución contabilizada en la cuenta de “gastos de personal”, practicándose por la sociedad las correspondientes retenciones»; y, finalmente, que resultarían aplicables, según los casos, bien el art. 112.1.c) del R.I.S. (que incluye entre las cantidades devengadas por “servicios profesionales” las «tarefas de gestión de elementos patrimoniales, dirección de proyectos y obras de asesoramiento cuando el servicio no se preste como consecuencia de un contrato laboral») y el art. 104 de la misma norma (que considera deducible los «gastos de personal», entre los que se integran «los sueldos, salarios y remuneraciones de toda índole del personal asalariado»)(FD Segundo).”

En vista de ello, resuelve que resulta procedente la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los miembros del Consejo de Administración y al Consejero Delegado.

Contra esta sentencia interpusieron recurso de casación MAHOU, S.A., y el Abogado del Estado. El TS rechaza el primero y estima el segundo.

Sin embargo, en la segunda sentencia, se considera inadecuada la regulación estatutaria de las remuneraciones del órgano de administración a la luz de la ley mercantil, pero no se acepta la deducibilidad de los gastos en concepto de retribución de los administradores, al parecer, por un exclusivo problema de prueba (AH 3°):

“La Sala comparte la conclusión alcanzada en la resolución impugnada, atinente a la no deducibilidad de las retribuciones de los miembros del Consejo de Administración, toda vez que el apartado d) del art. 13 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en que la recurrente se funda, exige para la deducibilidad de tales gastos que se trate de cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta de servicios personales, siempre que dichos terceros estén relacionados con la actividad económica productiva correspondiente; siendo así que la parte, con incumplimiento de la carga de la prueba que a ella correspondía conforme al art. 114 de la LGT, no ha probado en forma alguna que las retribuciones abonadas a los miembros del Consejo de Administración, cuya deducibilidad pretende, correspondan de forma efectiva a la prestación de servicios relacionados con la actividad productiva de la sociedad, sino más bien a su asistencia a los Consejos de Administración cuyo encaje se encontraría en la letra ñ) del precepto...” [se refiere al artículo 13 de la Ley 61/1978].

Contra esta segunda sentencia interpusieron recurso de casación MAHOU, S.A., y el Abogado del Estado, pero posteriormente éste último presentó escrito manifestando no sostener la referida casación, aunque formuló escrito de oposición al de la entidad citada.

El TS estima el recurso, pero sólo en cuestiones ajenas a la materia que nos ocupa, con lo que se entiende que desestima todas las demás que se invocaron en el recurso, fundamentalmente la deducibilidad como gasto de las retribuciones de los administradores, tanto las percibidas en cuanto tales, como las derivadas de actividades y servicios especiales distintos a los que corresponden a los consejeros.

Como hemos dicho, la SAN desestimó el recurso en lo concerniente a las remuneraciones a los miembros del Consejo y, a pesar de ello, el TS, declara, de forma escasamente afectuosa, como dice NAVARRO

SANCHÍS, que “las tesis de la sentencia de instancia y de la entidad recurrente deben ser rechazadas de plano”, afirmación un tanto insólita cuando después se desestima el recurso, según el citado magistrado.

2. El criterio de la Sala y su fundamento

Las dos sentencias invocan copiosamente la normativa laboral y la jurisprudencia de la Sala Cuarta, además de dos sentencias de la Sala Primera (de 21 de abril de 2005 y de 12 de enero de 2007, ya citadas), para negar el carácter laboral del vínculo existente entre el Consejero Delegado y la sociedad, y afirmar la naturaleza mercantil de la misma, por ausencia de la relación de ajenidad propia de la relación laboral. El TS es concluyente (FJ 14):

“... la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes, y porque -reiteramos- *«ni el consejo de administración, ni el consejero delegado en su propio beneficio, pueden acudir al contrato de alta dirección, creando la figura de alto directivo en quien legalmente no puede ser definido como tal»*. En suma, la relación establecida carece de eficacia y no puede ser tenida en cuenta a los efectos tributarios, pues infringe la exigencia del art. 130 L.S.A. de que la retribución de los administradores sea fijada en los estatutos.”

Por consiguiente, cualesquiera que fueran las circunstancias del contrato, de la labor desempeñada, de la contabilización de los emolumentos, de la cotización a la Seguridad Social y de la fiscalidad que se hubiera aplicado, no se impone la existencia de una relación laboral, por otra parte imposible, con lo que prevalece la condición de administrador del Consejero Delegado. Y, como los estatutos no habían establecido «con certeza» la retribución de los administradores, lo satisfecho no es de carácter obligatorio, con lo cual no puede aceptarse la deducibilidad como gasto en el IS.

No obstante, J. MARTÍN FERNÁNDEZ entiende que en este segundo asunto el Tribunal no es tan tajante, en cuanto que se afirma que las circunstancias antedichas no son decisivas a efectos de determinar el carácter laboral o no de su relación, por lo que habrá que analizar, caso por caso si, realmente, se dan las notas que exige el artículo 1 del Estatuto de los Trabajadores para considerar una actividad como relación laboral (dependencia, ajenidad, voluntariedad y retribución)⁵¹.

Por otro lado, la sentencia declara posible la existencia de doble actividad -relación mercantil y laboral especial de alta dirección-, pero afirma que resulta difícil de conciliar, ya que, a diferencia de lo que ocurre con la relación laboral común, las funciones propias de la alta dirección, corresponden, normalmente, a la administración social. Así pues, no puede realizarse una distinción en función del contenido, sino de la naturaleza del vínculo. En el marco concreto del Consejero Gerente, objeto del primero de los litigios, el Tribunal no aprecia el carácter de ajenidad y por tanto, concluye que no existe cobertura legal para un contrato de trabajo de alta dirección.

Y, por lo tanto, al no haber relación laboral, la retribución que se da a un administrador, que es lo que realmente es, como había dicho la Inspección, al no estar fijada «con certeza» en los Estatutos, y, por tanto, careciendo de obligatoriedad, resulta ser un gasto que no es deducible, de acuerdo con la argumentación del primer motivo de recurso, que hemos tratado extensamente.

51 Las retribuciones de los Administradores como gasto deducible del Impuesto sobre Sociedades; op. cit., pág. 32.

Sobre estos fallos, NAVARRO SANCHÍS expone sus discrepancias, fundamentalmente por problemas de orden procesal, como es la cuestión de la prueba en el recurso de casación⁵², en cuyo debate no podemos entrar, pero que reproducimos por su interés:

“En cualquier caso, expongo mi modesta discrepancia en cuanto a la retribución del Consejero-delegado, y no tanto por la conclusión final, que podría compartirse, sino porque para alcanzar ese punto, el Tribunal Supremo toma un atajo e irrumpe en la valoración de la prueba que hizo la Sala de instancia.

Tras señalar que puede cuestionarse válidamente la prueba en casación cuando “se han hecho apreciaciones o se han adoptado conclusiones que resultan jurídicamente erróneas o inadecuadas sobre los presupuestos de hecho aceptados como probados”, citando varias sentencias que no guardan relación alguna con el tema examinado, se afirma que “no cabe la menor duda de que estamos ante uno de esos supuestos de interpretación jurídica errónea de la prueba”, certeza absoluta para cuya justificación se precisa de ocho o nueve folios de abigarrada cita jurisprudencial.

Salvo la facultad de integrar en los hechos probados por el Tribunal de instancia otros omitidos por éste, acreditados en las actuaciones y cuya toma en cuenta sea necesaria para apreciar la infracción (art. 88.3 LJCA) o el examen sobre la vulneración de las reglas sobre prueba tasada -que no es, en rigor, valoración de la prueba, sino infracción de una norma imperativa- sólo cabría descorrer el velo de la prueba ante un error patente, notorio y manifiesto en la apreciación de los hechos.

La sentencia impugnada verificó que había un contrato de alta dirección del Consejero-delegado, con afiliación a la Seguridad Social y abono de retenciones sobre rendimientos del trabajo y, en suma, declaró que había una relación laboral con la empresa.

El Tribunal Supremo prescinde de tales datos, no por inexistentes, sino por negar que de ellos pudiera inferirse esa relación. Esto es, deduce que tales relaciones son simuladas, ilegítimas o, al menos ineficaces, para concluir el evidente error que la Sala inferior padece, pues según una jurisprudencia social reiterada, lo normal es que la relación de alta dirección no sea compatible con el ejercicio de la administración.

Entonces, si no existe relación laboral, ¿podrán reclamarse las retenciones indebidamente practicadas? ¿Y las cotizaciones a la Seguridad Social? ¿Cómo se puede estar tan seguro de algo no debatido en el proceso y sólo remotamente relacionado con una liquidación del Impuesto sobre Sociedades?

En suma, se fuerzan las normas procesales, cuya observancia es una garantía para todos, y se desvirtúa el carácter extraordinario del recurso de casación para convertirlo en una segunda instancia donde cabe no sólo corregir la aplicación del Derecho, sino la apreciación de los hechos por el tribunal de instancia, sin haberse debatido sobre ellos.”

52 En el mismo sentido, GARCÍA NOVOA; op. cit., pág. 81.

PAZ-ARES⁵³ se ocupa de la cuestión bajo el epígrafe de “delimitación del ámbito subjetivo de la norma”, para contraponerlo al objetivo, en que analizó el ámbito de la llamada “reserva estatutaria”. El autor resalta doctrina tradicional, que consideraba que la previsión de los estatutos sobre retribución de los administradores sólo afectaba a las que percibieran *qua* administradores o consejeros, no a la que se les abonaba *qua* ejecutivos.

Pero esta tesis, a partir de los noventa, entra en crisis por obra de la jurisprudencia de la Sala Cuarta, que sienta las bases de la que llegará a ser la “doctrina del vínculo” –duramente criticada por el citado autor–, que predica la imposibilidad de que existan dos títulos jurídicos distintos cuando el administrador es, además, directivo de la compañía, de suerte que sólo se admite la relación societaria, en atención al vínculo orgánico que une al administrador y la sociedad, lo que lleva a dejar sin efecto la relación laboral yuxtapuesta y, por ende, las retribuciones derivadas de ella.

Pues bien, la Sala Tercera en la sentencia que comentamos acoge totalmente este planteamiento, con consecuencias dramáticas, según el citado autor, tanto retrospectivamente –se trata de las percepciones indebidas– como prospectivamente –no cabe una previsión estatutaria que cubra los requerimientos de la doctrina de la Sala Cuarta–. De ahí el título del artículo: *Ad impossibilia nemo tenetur*, nadie está obligado a hacer lo imposible.

Por su parte, GARCÍA NOVOA⁵⁴, con cita de doctrina civilista y laboralista, distingue dos tipos de funciones, la gestión empresarial, llevada a cabo por el denominado personal de alta dirección, cuyo régimen jurídico cae dentro del Derecho del trabajo, y la función de los administradores, cuya relación jurídica se sujeta en el ámbito del Derecho de sociedades y que incluirían, además de las meramente consultivas o de simple consejo u orientación y la actuación directa y ejecutiva, “el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía”. Las primeras se presumen retribuidas, como toda relación laboral, mientras que las segundas son gratuitas, salvo que dispongan otra cosa los estatutos. Por lo tanto, cabe el doble vínculo (artículo 200 LSA), que no puede desvirtuarse porque recaiga en el mismo sujeto la condición de administrador, o consejero-delegado, como era el caso de autos, a cuyo efecto hay doctrina de la propia Sala Cuarta que lo avala.

3. La doctrina del TEAC

Puesto que estamos en el ámbito del Derecho tributario, tenemos que decir que son numerosos los pronunciamientos del TEAC sobre la cuestión mercantil, probablemente por ese prurito de cuestión prejudicial a que somos tan aficionados para resolver los litigios puramente fiscales.

Por ejemplo, la Resolución de 28 de mayo de 1998⁵⁵ entra en el asunto de administradores que desempeñan altos cargos, admitiendo con toda normalidad la existencia de relación laboral y la consideración de retribución salarial, plenamente deducibles a efectos del IS:

53 Op. cit., pág. 4.

54 Op. cit., pág. 82.

55 JT\1998\1394.

“SEGUNDO.- En relación con la primera de las cuestiones planteadas relativas a determinar si las retribuciones controvertidas satisfechas a ... lo han sido en su calidad de director-gerente como un complemento salarial, o en su condición de administrador de la sociedad como participación en los beneficios, resulta necesario precisar los siguientes aspectos: 1.º) Que el ... reúne la triple condición de socio (con una participación del 25 por 100 en el capital social al igual que los otros tres socios), consejero-administrador (del mismo modo que los otros tres socios), y director-gerente (cargo que comparte con otro de los socios-administradores) manteniendo una relación laboral con la empresa que es reconocida por la Inspección en las propias actas incoadas...

Sólo se admite la relación societaria, en atención al vínculo orgánico que une al administrador y la sociedad, lo que lleva a dejar sin efecto la relación laboral yuxtapuesta y, por ende, las retribuciones derivadas de ella.

De lo anteriormente expuesto se desprende que la retribución controvertida satisfecha a ... lo fue en su condición de Director-gerente de la sociedad y como contraprestación por sus servicios personales prestados, teniendo en cuenta que además de que formalmente dichas retribuciones se contabilizaron en una cuenta del grupo de sueldos y salarios, en concreto la de «Remuneración por Gerencia», no reflejándose en ningún caso en la distribución de resultados como participación en beneficios de Administradores, difícilmente se puede entender como tal, dado que ninguno de los otros tres Administradores de la sociedad, que detentaban idéntica participación del 25 por 100 en la capital de la misma, percibió esa clase de retribución.

TERCERO.- Se plantean las siguientes cuestiones: 1.ª) Pronunciamiento acerca de si las retribuciones complementarias, fijadas en función de los beneficios obtenidos por la empresa, satisfechas al Director-Gerente con relación laboral y en quien concurre la condición de socio y administrador de la misma, deben considerarse como un complemento salarial por su condición de director-gerente o como una participación en beneficios como administrador; y 2.ª) En el caso de considerarse como retribuciones en calidad de administrador determinar si cumplen o no los requisitos para calificarlas como gastos fiscalmente deducibles. (...) En este sentido, habiéndose reconocido por la propia Inspección en las actas incoadas, la existencia de una relación laboral entre el Director-Gerente ... y la entidad ... y habiéndose manifestado en los informes ampliatorios emitidos que las retribuciones satisfechas por la entidad a ... por los dos conceptos «Sueldo de dirección» y «Remuneración por gerencia» están dentro de lo normal en el mercado para remunerar el trabajo realizado por el Director Gerente de la sociedad, no existe obstáculo para considerar la retribución pactada con referencia a los beneficios obtenidos por la entidad, incluida en la subcuenta «Remuneración por Gerencia», como un complemento salarial fijado en función de los resultados de la empresa, como incentivo al trabajo realizado, y a las condiciones personales de ... habida cuenta de que ese tipo de retribución no es percibida por el otro Director-Gerente de la sociedad, y los beneficios obtenidos por la empresa que reflejan la realidad de la eficacia de la gestión realizada por el mismo. En consecuencia y en base a todo lo anteriormente

expuesto procede estimar las pretensiones de la recurrente, debiéndose considerar las retribuciones controvertidas como partidas de gastos de personal fiscalmente deducibles.”

Sin embargo, en la Resolución de 23 de febrero de 2001⁵⁶ se llega a otra conclusión, a propósito de la relación laboral o no de los cargos sociales y la consideración de sus retribuciones (FD 2º y 5º):

“SEGUNDO.- (...) La condición de administrador, consejero, socio o accionista no es incompatible con la simultánea condición de empleado de la sociedad, marcada por una auténtica relación laboral, en cuyo caso dicha circunstancia justificaría distintos conceptos retributivos, cuestión esta sobre la que se ha pronunciado en sentido favorable tanto este Tribunal Central como el Tribunal Supremo.

En el supuesto de que la retribución de los Consejeros tenga su origen en una relación laboral, aunque sea especial como ocurre con el personal de alta dirección, se trataría de una relación de prestación de servicios y se encuadraría dentro del artículo 13.d) de la mencionada Ley 61/1978, por lo que tendría la consideración de gasto fiscalmente deducible, si bien dichas retribuciones deben de valorarse como lo harían partes independientes en condiciones normales de mercado, de acuerdo con lo establecido en el artículo 16.3 de la Ley 61/1978 y el artículo 39 del Real Decreto 2631/1982, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.

QUINTO.- (...) En el presente caso, el reclamante cuestiona la cantidad que el... como Consejero Delegado entendiéndolo que es un gasto de personal, así como las cantidades percibidas por los... como consejeros de...

En primer lugar indicar que conforme a la Ley de Sociedades Anónimas, en concreto en el artículo 141, el Consejero Delegado forma parte del Consejo de Administración de la Sociedad... Es decir el Consejero Delegado, al igual que los restantes consejeros, para el caso de los ... actúa en la empresa como formando parte de la administración de la sociedad, por ello la Inspección analiza su consideración como retribución de consejero, al igual que la de los otros consejeros y excluye su retribución como gasto al no haber sido fijada en los Estatutos pues, en los Estatutos, según manifiesta la Inspección, no existe previsión de retribución de los Administradores. Es decir, al no constar en los Estatutos mención alguna sobre el carácter de la remuneración, la forma que reviste o el porcentaje en que ha de detrarse si se trata de una participación en beneficios debe excluirse y no considerarse como gasto en el artículo 121 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

También deben rechazarse las alegaciones del reclamante que apoyan la deducción de las retribuciones del Consejero Delegado en su consideración como gastos de personal, es decir, como empleado o prestando sus servicios o manteniendo una relación laboral. Para que las citadas cantidades pudieran ser consideradas como gasto de personal, por sus servicios prestados, y pudiera ser conceptuado como sueldo o salario, aun cuando se aplicaran los precios de mercado en la valoración, sería necesario que se acreditase la condición laboral mediante el correspondiente contrato y el alta en la Seguridad Social, como tal empleado, circunstancias que no concurren en el presente caso pues no acreditó ante la Inspección ningún contrato, ni la prestación de servicios a la sociedad, aunque sí, al recurrir ante este Tribunal, su alta en la Seguridad Social de otra empresa distinta a de la que percibe la retribución.

56 JT\2001\687.

Respecto a los restantes consejeros de ... sucede lo mismo, es decir, para considerar las retribuciones que perciben como gasto de personal empleado es necesario la acreditación laboral que les une mediante el correspondiente contrato y la efectividad de la prestación del trabajo, circunstancias no acreditadas.

En consecuencia, formando parte el Consejero Delegado del Consejo de Administración de la sociedad y teniendo en cuenta la falta de previsión en los Estatutos de cualquier mención a cerca de su retribución, resulta ajustado a derecho el criterio mantenido por la Inspección y debe confirmarse el Acuerdo impugnado en este punto, desestimando las pretensiones del reclamante. Por la misma razón, las retribuciones del resto de los consejeros de... no pueden considerarse como gasto deducible.”

Por su parte, la Resolución del TEAC de 14 de septiembre de 2006, que ya vimos, también se refiere al asunto que nos ocupa, con abundante cita de resoluciones DGT (la nº 34-2005, de 1/2/2005, y la nº 941-1997, de 6/5/1997) y sentencias del TS, pronunciándose por la compatibilidad de relaciones mercantiles y laborales:

“La compatibilidad entre el cargo de consejero de administración y el de directivo en la misma sociedad (director general, consejero delegado,...) viene siendo reconocida reiteradamente por el Tribunal Supremo, tanto por sus Salas de lo Civil como por la de lo Social (Sentencias 2002/4161 de 26 abril [RJ 2002, 4161], 1998/9296 de 20 octubre [RJ 1998, 9296], o 2003/2828 de 27 marzo [RJ 2003, 2518], entre otras).” (FD 3º)

Finalmente, la Resolución del TEAC de 11 octubre 2006, ya citada, que enjuicia el problema de la deducibilidad de la retribución de los administradores de MAHOU, S.A. (ejercicio 2000), llega a la conclusión de separar los dos tipos de retribuciones que se pueden obtener por los consejeros, cada una con su régimen, con apoyo de la jurisprudencia y de la doctrina de la DGT (FD 3º):

“Como señala la recurrente en sus alegaciones, la Sentencia de 27-3-03 del Tribunal Supremo indica: “No se infringió el art. 130 LSA (74 LSA/1951) porque la exigencia de la previsión estatutaria se refiere a la retribución de los administradores por el desempeño de tal cargo, y no la que pueda fijarse por otro concepto como la retribución laboral o servicios de alta gerencia (S. 9 mayo 2001-RJ 2001/7386), siendo perfectamente compatibles ambas relaciones -societaria y laboral- (Sentencia de 26 de abril de 2002 - RJ 2002/4161)”.

La Dirección General de Tributos, en contestación de 6-5-97 (consulta 941-97), tras reseñar los arts. 10.3 de la LIS y 130 del TR de la LSA, sostiene: “En consecuencia, en la medida en que la retribución de los administradores de la entidad consultante se fije en los estatutos y se satisfaga de acuerdo con lo que en el mismo se disponga, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el art. 130 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades”.

En el mismo sentido se pronuncia la Dirección General de Tributos en consulta vinculante de 1-2-05 (consulta nº 34-05).”

Como vemos, nuestro TEAC mira cada vez hacia un lado para resolver un problema que la Sala Tercera del TS ha sentenciado con toda contundencia, negando la posibilidad de que exista relación laboral entre

la sociedad y aquel que ostenta la condición de consejero, cualquiera que sea la actividad o el cargo que desempeñe en la compañía.

Sin embargo, no creemos que la doctrina que ha intentado sentar la Sala citada en las dos sentencias comentadas sean la última palabra; la posición contractual de los altos ejecutivos de las compañías, en la doble posibilidad de ser o no consejeros, sus funciones, los sistemas y la cuantía de sus retribuciones, el órgano encargado de fijarlas, etc., son cuestiones que están en debate abierto, en la doctrina de los autores y en las resoluciones judiciales, pero no con la claridad que parece que tiene la sentencia de 13 de noviembre de 2008, cuando sienta una doctrina que GARCÍA NOVOA califica de desafortunada y generadora de graves problemas prácticos⁵⁷.

Como dice PAZ-ARES⁵⁸, siendo graves por separado cada uno de los dos puntos de vista sostenidos por la Sala 3ª, en relación con los dos principales problemas suscitados en la interpretación del artículo 130 LSA –la «doctrina del milímetro» para delimitar su ámbito objetivo y la «doctrina del vínculo» para delimitar su ámbito subjetivo–, lo que verdaderamente resulta explosivo es su mezcla o combinación.

V. Conclusión. Final feliz... pero menos

La conclusión del análisis de las dos sentencias parece clara: en cuanto a la deducibilidad de la retribución de los administradores, resulta excesivo el rigor con que la Sala Tercera ha denegado la aplicación de la cláusula estatutaria, en cuanto que ha ido más lejos incluso que la ley mercantil, desconociendo la propia letra de la norma fiscal, hoy derogada, por lo que su proyección a futuro no cabe plantearla.

No obstante, queda la inquietud sobre la virtualidad que podían adquirir los razonamientos de la Sala en la solución de nuevos contenciosos.

Y, en cuanto a la negación de la doble función que puede desempeñar una misma persona, administrador y ejecutivo de la compañía, supone negar la propia realidad de los hechos. Aquí sí que queda una preocupación de futuro, en cuanto que las empresas se encuentran en un callejón sin salida, tanto respecto del pasado, como hacia el futuro.

El punto común de los dos grandes asuntos enjuiciados, aunque con un trasfondo común –el alcance objetivo y subjetivo de la “reserva estatutaria” en materia de retribución de administradores–, es el riesgo de que la Administración Tributaria inicie expedientes de regularización aplicando la contundente jurisprudencia de la Sala Tercera.

GARCÍA NOVOA⁵⁹ lo apunta así en su trabajo: “A pesar de que el contenido de esta resolución no pueda aplicarse como doctrina legal a situaciones que han tenido lugar al amparo de la vigente normativa del Impuesto sobre Sociedades, lo que sí es cierto es que el TS se ha esforzado en fundamentar toda su

57 Op. cit., pág. 85.

58 Op. cit., pág. 4.

59 Op. cit., pág. 89.

argumentación, no en normas tributarias, sino en disposiciones mercantiles que, éstas sí, continúan vigentes. Y puede existir la tentación de aplicar estos criterios en la actualidad.”

Otro tanto hace PAZ-ARES⁶⁰: “Dudo igualmente que vayan a cambiar de inmediato los criterios que viene aplicando la Hacienda Pública, aunque no puede descartarse que algún inspector se eche al monte.”

Sin embargo, esos temores han de rechazarse, en virtud del informe emitido por la DGT a petición del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, que lleva fecha de 12 de marzo de 2009. El Centro Directivo hace diversas consideraciones, destacando el cambio de criterio que supone la LIS de 1995, que abandona el criterio de la obligatoriedad como determinante del carácter necesario de los gastos, la ausencia de precepto específico sobre las condiciones que han de reunir los gastos por retribuciones a los administradores de una sociedad y el concepto amplio de gasto fiscal, en cuanto derivado de gasto contable, en el sentido del artículo 36 del Código de Comercio y las normas del Plan General de Contabilidad (punto 4º del Marco Conceptual de la Contabilidad).

Además, invoca jurisprudencia del TS y pronunciamientos del TEAC, en el mismo sentido, como hemos venido reseñando a lo largo de nuestro trabajo. Y, finalmente, concluye:

“De acuerdo con los fundamentos anteriores, los gastos representativos de las retribuciones satisfechas a los administradores de sociedades mercantiles tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la normativa vigente regulada en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando los estatutos establezcan el carácter 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.”

Está claro. La sentencia de 13 de noviembre de 2008 no tiene proyección a futuro. ¿Asunto cerrado?

Pues no; la felicidad no es completa. Está cerrado el primer problema, el de la deducibilidad del gasto por retribuciones a los administradores, aunque sin bajar la guardia respecto de la “reserva estatutaria”, a pesar de que, como reconoce la propia DGT⁶¹, no está en la Ley del Impuesto –eso sí– sin que sean exigibles las escrupulosas precisiones que exige la STS de la Sala Tercera.

Pero la otra parte del asunto –a lo que no se refería la consulta a la DGT– sigue como está, o sea, como dijo el TS⁶². Hay que pensar que el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT no tiene ninguna duda al respecto.

60 Op. cit., pág. 6.

61 “El TRLIS no establece precepto específico alguno sobre las retribuciones satisfechas a los administradores de la sociedad, por lo que el Impuesto sobre Sociedades asume los criterios contables al respecto, a diferencia de lo establecido en la Ley 61/1978...”

62 GARCÍA NOVOA, op. cit., pág. 85.