

Comentario de Doctrina

Administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 3295/2016, de 9 de abril de 2019

Impuesto sobre Sociedades. Base Imponible. Gastos no deducibles. Retribución de administradores.

Se plantea el TEAC la deducibilidad de las retribuciones de los administradores en un supuesto en el que la previsión estatutaria reconocía el derecho a recibir una participación en los beneficios de cada ejercicio, la cual debía ser fijada por la Junta, sin que la cuantía total (junto con los gastos y dietas por asistencia a reuniones) pudiese exceder del 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio.

El Tribunal acude a la jurisprudencia del TS sobre la materia y recuerda que, para que el gasto resulte fiscalmente deducible deben concurrir dos requisitos: (i) que los estatutos prevean que el cargo de administrador es retribuido y (ii) que la previsión estatutaria permita conocer el importe a satisfacer con certeza.

Pues bien, entiende el TEAC que cuando la retribución se fije en un porcentaje de los beneficios de la entidad, el mismo debe quedar determinado o perfectamente determinable en los estatutos, no entendiéndose cumplido el requisito con la mera fijación de un límite máximo –10% de los beneficios–.

Fundamentos de derecho

CUARTO.- El primer asunto a tratar es, por tanto, la deducibilidad de la retribuciones satisfechas a los administradores en los ejercicios objeto de comprobación.

La Inspección las ha considerado partidas no deducibles en los ejercicios objeto de comprobación por no concurrir el requisito de certeza (de la fijación de un importe en los Estatutos Sociales) establecido por el Tribunal Supremo en su sentencia de 5 de febrero de 2015 (Recurso de Casación 2795/2013), que se remite, a su vez, a la Sentencia de 21 de enero de 2010 (Recurso de Casación 4279/2004).

El contribuyente sostiene, por el contrario, que las retribuciones satisfechas a los administradores en los ejercicios objeto de comprobación, sí han de considerarse deducibles porque aparecen contempladas en los estatutos, no resultando necesario, a estos efectos, que se determine en ellos el sistema exacto de cuantificación de tal retribución.

(...)

Ahora bien, como asimismo recalcábamos en las tantas veces citadas Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (FFDD Sexto y Décimo), es evidente que con la mera designación en los estatutos de la «forma de retribución» no se cumple el mandato legal. Además, en segundo lugar, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, contrariamente a lo que mantiene la representación procesal de XXX, S.A. (pág. 3 de su escrito de oposición), no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos. Así lo ha afirmado en términos contundentes esta Sección cuando, en las Sentencias de 17 de octubre de 2006 (FD Cuarto) y de 6 de febrero de 2008 (FD Tercero), varias veces citadas, ha dejado claro que «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 este sentido, y para el ámbito estrictamente mercantil, la D.G.R.N. 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 sea cubiertas determinadas atenciones que estima preferentes (cfr. art. 130 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas) no quedarían completadas sin una exacta fijación de la participación en los beneficios» [Resolución de 6 de mayo de 1997 (BOE de 30 de mayo de 1997), FD 2].

Estas dos exigencias (constancia estatutaria y certeza del sistema retributivo fijado en los estatutos) ya han sido remarcadas por otras resoluciones de este Tribunal Central, pudiendo citarse la Resolución de 5 de abril de 2018 (RG 9996/15) o la de 10 de mayo de 2018 (RG 3319/16); según la jurisprudencia del Tribunal Supremo se trata de una exigencia (doble) que, aunque también tutela el interés de los administradores, tiene por finalidad primordial favorecer la máxima información a los socios de la entidad para facilitar el control de la actuación de los administradores en una materia especialmente sensible.

De acuerdo con todo lo expuesto, podemos determinar que, a efectos de analizar la deducibilidad por parte de la entidad de las retribuciones satisfechas a los administradores, procede confirmar, en primer lugar que, en el caso de **XY, S.A.**, sus estatutos contenían la correspondiente y preceptiva previsión retributiva en su artículo 30, según el cual:

Retribución de los Administradores.

La Junta General decidirá lo que los Administradores percibirán por gastos y dietas de asistencia a sus reuniones.

Los Administradores tendrán derecho a una participación en los beneficios líquidos de cada Ejercicio. La Junta determinará su forma de distribución y la cuantía total que sumados todos los conceptos no podrá exceder del 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio o de los límites que legalmente se hayan establecido en aplicación de las disposiciones que regulan la materia y con especial observancia de lo dispuesto en la Ley aplicable.

Pero es preciso continuar en el análisis para comprobar si dicha previsión establece un sistema retributivo para los administradores con el suficiente grado de certeza que, atendiendo a la doctrina y a la jurisprudencia le es exigible, siendo relevante que, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, no bastará con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los Estatutos (así lo ha dispuesto reiteradamente el Tribunal Supremo como ya quedó recogido en la Sentencia de 21 de enero de 2010 anteriormente transcrita).

(...)

Este Tribunal Central entiende que cuando la previsión estatutaria (del carácter retribuido de los administradores) estipula una cantidad fija a concretar cada año por la Junta General de Accionistas de la entidad, ha de admitirse la deducibilidad del gasto correspondiente en el ejercicio, siempre que conste el acuerdo de la Junta en el que se aprueba tal dotación.

(...)

Las anteriores exigencias se traducen como afirmara la Resolución de 12 de noviembre de 2003 (cuyo criterio ha sido reiterado en las Resoluciones de 16 de febrero y 7 de marzo de 2013 y 17 de junio de 2014), en la exigencia de que se prevea en estatutos, de forma expresa, que el administrador es retribuido, para así destruir la presunción de gratuidad, así como la determinación de uno o más sistemas concretos de retribución (sueldo mensual o anual, seguros de vida, planes de pensiones, utilización en beneficio propio de bienes sociales, entrega de acciones o derechos de opción,...), de suerte que en ningún caso quede a la voluntad de la junta general su elección o la opción entre los distintos sistemas retributivos, que pueden ser cumulativos pero no alternativos.

De este modo cuando la previsión estatutaria es que el órgano de administración sea retribuido mediante una cantidad fija, no le corresponde a la junta decidir si la cantidad se ha de satisfacer o no (*vid.* Resoluciones de 15 de septiembre de 1999 y 15 de abril de 2000), sino tan sólo la fijación de la cuantía concreta de la misma para el ejercicio correspondiente, de acuerdo con el sistema o sistemas de retribución previstos en los estatutos, y ello como garantía tanto para los socios como para los propios administradores.

Sin embargo, entiende este Tribunal Central que este sistema no es el recogido en el ya citado artículo 30 de los Estatutos de **XY, S.A.**, sus estatutos contenían la correspondiente y preceptiva previsión retributiva en su artículo 30, según el cual, y como afirmación esencial en lo que aquí interesa, se señala que La Junta determinará su forma de distribución y la cuantía total que sumados todos los conceptos no podrá exceder del 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio o de los límites que legalmente se hayan establecido en aplicación de las disposiciones que regulan la materia y con especial observancia de lo dispuesto en la Ley aplicable.

Entiende este Tribunal que, de la mera lectura del precepto estatutario transcrito, se desprende que, como mantuvo la Inspección de tributos, los estatutos de **XY, S.A.** no cumplen con los requisitos antes expuestos, que permitirían considerar deducibles, en el IS, las remuneraciones de los Administradores de dicha sociedad, dado que, aunque pudiera entenderse que se establece como obligatorio satisfacerles alguna cantidad, no recoge una concreta modalidad de retribución, sino que únicamente prevé un límite cuantitativo máximo de la misma para cuando se dé tal eventualidad (el 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio o de los límites que legalmente se hayan establecido en aplicación de las disposiciones que regulan la materia y con especial observancia de lo dispuesto en la Ley aplicable); límite máximo que, además, como hemos señalado, no es suficiente a los efectos de permitir la deducibilidad de la remuneración de los miembros del Consejo de Administración, dado que, conforme a todo lo expuesto, ha de exigirse que, si el sistema retributivo elegido es el de un porcentaje de participación en los beneficios de la entidad, dicho porcentaje esté perfectamente determinado.

En definitiva, procede desestimar las pretensiones que, a este respecto, plantea la entidad reclamante, debiendo confirmar el acuerdo liquidatorio en este punto ya que los estatutos de **XY, S.A.** no establecían, para los ejercicios objeto de la comprobación, el sistema de retribución de los administradores de la sociedad «con certeza», por lo que no puede concluirse que las cantidades satisfechas por dicha sociedad a tales administradores en esos ejercicios fueran obligatorias, necesarias y, por lo tanto, deducibles en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta 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 de su normativa, 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.

(...)