

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 3156/2019 DE 17 DE JULIO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Impuesto sobre Sociedades. Deducibilidad de retribuciones a administradores y consejeros.

En esta resolución en la que se discute, entre otras cuestiones, la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones pagadas durante los años 2012 a 2015 a los administradores de la sociedad, el Tribunal Económico Central reitera el criterio ya fijado en su resolución RG 5548/2018 y de 8 de octubre, denegando la deducibilidad de las cantidades pagadas a aquellos consejeros de la sociedad que desempeñan funciones ejecutivas o de dirección, además de las funciones deliberativas inherentes a su cargo, cuando el cargo en los estatutos sociales consta como no remunerado.

Para el órgano administrativo se trata claramente de un caso al que es de aplicación la «teoría del vínculo», por la cual las funciones de gestión o alta dirección prestadas en el marco de una relación laboral por aquellas personas que son al mismo tiempo administradores o consejeros de la misma quedan subsumidas por las funciones mercantiles. Aunque tras la reforma del Impuesto sobre Sociedades se estableció expresamente en su artículo 15 3 e) que no podían ser consideradas liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad, un posterior pronunciamiento de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018, ha tenido como consecuencia en el ámbito fiscal la no deducibilidad de las retribuciones pagadas a los administradores o consejeros cuando no cumplen con la normativa mercantil establecida en los artículos 217 y 249 de la LSC, por considerarse gastos contrarios al ordenamiento jurídico.

Fundamentos de derecho

QUINTO.- La deducibilidad en el I. s/ Soc. hasta el 31/12/2014 de lo pagado por una sociedad a sus administradores mercantiles, cuando éstos desarrollan, además, funciones o actividades de dirección o gerencia para la misma.

(...)

El de la no deducibilidad en el I. s/ Soc. de lo pagado por una sociedad a sus administradores por las funciones de gerencia o dirección, cuando sus estatutos sociales establecen que tales cargos serán «gratuitos», es un tema bien conocido para este Tribunal, que se ha pronunciado bastantes veces sobre el mismo vigentes las Leyes del Impuesto: 61/1978, 43/1995 y el T.R. del R.D. Leg. 4/2004, con un criterio sostenido en el tiempo, que expresamos, por ejemplo, en una resolución de 06/02/2014 (R.G. 6/2014) con la que resolvimos un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director General de Tributos y en la que dejamos dicho que:

« En el supuesto de que se satisfagan retribuciones a los administradores, cuyo cargo sea gratuito según las disposiciones estatutarias, por la prestación de servicios de dirección o gerencia, dichas cuantías tienen la consideración de gastos no deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14.1.e) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siendo sólo compatible la relación de carácter laboral por las funciones de gerencia o dirección con la de carácter mercantil del cargo de administrador, cuando las funciones que se realizan por razón de la primera sean distintas de las que llevan a cabo por razón del último cargo y se trate de una actividad específica diversa; en otro caso, ambas relaciones (la mercantil y la laboral) son incompatibles, debiendo prevalecer la calificación mercantil, y sólo se podrá percibir remuneraciones por dicha función cuando esté previsto en los estatutos sociales el carácter remunerado del cargo. »

Aunque resulte evidente, no está de más dejar claro desde un principio, que ese efecto se produce por lo que se refiere a lo pagado a esos administradores o consejeros por funciones de dirección o gerencia, porque si esos administradores reciben retribuciones porque prestan a la sociedad servicios como trabajadores con funciones ordinarias o como profesionales, las cantidades que retribuyan tales servicios sí que serán deducibles en el I. s/ Soc.; son éstos casos como el de un administrador de una sociedad que es abogado y lleva un pleito a favor de la misma, en cuyo caso los honorarios por ese pleito serán deducibles del I. s/ Soc., como lo sería el sueldo de un administrador que fuera, además, conserje en una dependencia de esa sociedad, que es un ejemplo extremo pero muy ilustrativo.

El problema surge cuando por lo que se retribuye a esos administradores o consejeros es por funciones o actividades de dirección o gerencia de la sociedad, o por otras asimilables a éstas; funciones que pueden haberse plasmado en unos contratos laborales que regulen la prestación de tales funciones; con lo que las personas concernidas tendrán un doble vínculo con la sociedad: uno laboral para prestar esas funciones de dirección, gerencia o asimilables y otro mercantil en cuanto que administradores o consejeros.

(...)

Resulta evidente que es competencia de los administradores mercantiles de una sociedad, organizados bajo las diversas fórmulas que el art. 210 de ese T.R. contempla, la gestión de la misma de manera omnicomprendensiva, pues la gestión de la sociedad le está encomendada a ellos, a los administradores, sin restricción alguna.

Efecto absorción de esa teoría de vínculo que podría excepcionarse, porque debe negarse todo automatismo, que ni el TS ha llegado a contemplar en ninguna de sus sentencias atinentes a la materia, en cuyo caso la carga de la prueba de la existencia de tal excepción recaerá —ex. art. 105.1 de la Ley 58/2003— sobre quien la invoque y pretenda acreditarla.

(...)

Y que la Sala de lo Civil del TS ha vuelto a repetir en otra sentencia posterior de 26/02/2018, que por otras cuestiones luego será objeto de un largo comentario.

«4.-Como consecuencia de la doctrina expuesta, este tribunal consideró que para entender justificada y legítima la percepción por el administrador social, por lo general mediante la suscripción de un contrato con la sociedad, de una retribución abonada por la sociedad pese a que el cargo fuera gratuito según los estatutos, o no ajustada al sistema previsto en ellos, había de resultar probada la concurrencia del «elemento objetivo de distinción entre actividades debidas por una y otra causa», esto es, por el cargo orgánico de administrador y por el título contractual.»

La jurisprudencia consideró que la normativa reguladora de las sociedades mercantiles no discriminaba entre las funciones políticas o deliberativas y de decisión «societarias», por un lado, y las de ejecución y gestión «empresariales», razón por la cual no se admitía que mediante la celebración de un contrato se remuneraran las funciones ejecutivas del administrador, o de algunos miembros del órgano de administración, cuando carecieran de apoyo en el régimen legal previsto por la normativa societaria, que concedía un papel primordial a los estatutos sociales y a los acuerdos de la junta general.»

Sentado lo anterior, la normativa mercantil relativa a las retribuciones de los administradores era tajante:

El art. 130 del T.R. de la Ley de Sociedades Anónimas (R.D. Leg. 1564/1989, de 22 de diciembre):

«La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias,...»

El art. 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada:

«1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución. 2. Cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios,...»

Y el art. 217 del T.R. de la LSC en su redacción original:

«1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución.

2. En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos.»

Con lo que, si una sociedad, cuyos estatutos recogieran que sus administradores eran cargos gratuitos, le pagaba a unos directivos con funciones de dirección o gerencia, que fueran además administradores o consejeros, como la relación que predominaba y absorbía a la otra era la mercantil, esa sociedad habría pagado a esos directivos contraviniendo lo dispuesto en la específica normativa mercantil atinente a la materia (...)

(...)

Con lo que, para ser fiscalmente deducibles las cantidades que una sociedad pudiera pagar a sus administradores o consejeros, tal posibilidad de abonar tales retribuciones debería constar expresamente en los estatutos de esa sociedad, en los que –ex. art. 217 del T.R. LSC en su redacción original– debía estar establecido el correspondiente sistema de retribución, debiéndose además cumplir todo lo que normativa mercantil disponía en relación a tales retribuciones.

SEXTO.- La deducibilidad en el I. s/ Soc. desde el 01/01/2015 de lo pagado por una sociedad a sus administradores mercantiles, cuando éstos desarrollan, además, funciones o actividades de dirección o gerencia para la misma.

(...)

El primer cambio se produjo en el ámbito tributario, porque el T.R. de la Ley del I. s/ Soc. (R.D. Leg. 4/2004) fue derogado y sustituido por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, actualmente vigente, que trajo una importante novedad atinente a la materia que nos ocupa, y es que el art. 15, que lleva el mismo título que el 14 del derogado T.R., «Gastos no deducibles», en su letra e) dispone que:

«No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a 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.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.»

(...)

El art. 15 delimita una serie de gastos que se consideran no deducibles. Entre los que se incluyen, en la letra e), unos tradicionalmente incluidos en esta categoría en las sucesivas redacciones de la normativa reguladora de este impuesto: «los donativos y liberalidades».

Pues bien, en el último párrafo de esta letra e), cuya novedosa inclusión destacamos en la nueva ley, advierte que tampoco se entenderán comprendidos entre las liberalidades, —«en esta letra e)»— las retribuciones satisfechas por las sociedades a sus administradores *«por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad»*.

(...)

A los seis días de que la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades hubiera derogado y sustituido al T.R. del R.D. Leg. 4/2004, se produjo la **modificación en la norma mercantil**, cuando la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, dio una nueva redacción a los preceptos del T.R. de la Ley de Sociedades de Capital (R.D. Leg. 1/2010) que regulan la retribución de los administradores.

(...)

Pero la Ley 31/2014 trajo otra modificación con un evidente recorrido para el tema que nos ocupa, nos referimos a la que le dio al art. 249 *«Delegación de facultades del consejo de administración»*, que pasó a disponer:

«1. Cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran lo contrario y sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona, el consejo de administración podrá designar de entre sus miembros a uno o varios consejeros delegados o comisiones ejecutivas, estableciendo el contenido, los límites y las modalidades de delegación.

2. La delegación permanente de alguna facultad del consejo de administración en la comisión ejecutiva o en el consejero delegado y la designación de los administradores que hayan de ocupar tales cargos requerirán para su validez el voto favorable de las dos terceras partes de los componentes del consejo y no producirán efecto alguno hasta su inscripción en el Registro Mercantil.

3. Cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El consejero afectado deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación. El contrato aprobado deberá incorporarse como anejo al acta de la sesión.

4. En el contrato se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro. El consejero no podrá percibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyas cantidades o conceptos no estén previstos en ese contrato.

El contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general.»

Modificación de ese art. 249, tras la que no pocos operadores jurídicos, como ciertos Tribunales de justicia (las Audiencias Provinciales de Barcelona y de Palma de Mallorca) y la Dirección General de los Registros y el Notariado (Resoluciones de 30/07/2015, 05/771/2015, 10/05/2016 y 17/06/2016), entendieron que, sin perjuicio de que sus estatutos establecieran que los cargos de sus consejeros fueran gratuitos, las sociedades podrían retribuir a sus Consejeros Delegados y a aquellos Consejeros a los que se les hubieran atribuido funciones ejecutivas (en adelante «Consejeros ejecutivos») al amparo de lo específicamente dispuesto en ese art. 249, pues el mismo regularía de manera autónoma la retribución de los mismos.

Y ello tenía una evidente trascendencia para el tema que nos ocupa, pues, a pesar de que los estatutos sociales de una sociedad recogieran que las cargas de sus administradores o consejeros fuesen gratuitos, que es premisa que venimos trayendo a lo largo de esta resolución, las retribuciones de su (s) Consejero (s) Delegado (s) y Consejero (s) ejecutivo (s), efectuadas al amparo de lo dispuesto en ese art. 249 cumplirían con la legalidad mercantil, y, con ello, quedarían fuera del criterio y doctrina que antes se ha expuesto, con lo que podría aducirse que serían fiscalmente deducibles en el I. s/ Soc.

Y no sólo eso, es que, de ser así, esa previsión daría una razón de ser y una nueva vida a esa previsión del art. 15.e) de la Ley 27/2014 según la que son fiscalmente deducibles las retribuciones satisfechas por las sociedades a sus administradores «*por el desempeño de funciones de alta dirección*»; puesto que podría entenderse que los administradores que desempeñan funciones de alta dirección son los Consejeros Delegados y los Consejeros ejecutivos, cuyas retribuciones vendrían respaldadas mercantilmente por lo dispuesto en el art. 249 del T.R. de la LSC, y fiscalmente por lo dispuesto en ese inciso del art. 15.3 de la Ley 27/2014. Una hábil construcción que avalaría una deducción fiscal autónoma de las retribuciones de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos que cumpliesen los requisitos que contempla el art. 249 del TR de la LSC.

Pero esa interpretación mercantil, ha sido rotundamente desechada por el TS en la referida sentencia de 26/02/2018, (...)

En resumen, la expresión «*administradores en su condición de tales*» que recoge el art. 217.2 apartado engloba todas las funciones de los administradores (incluidas las ejecutivas) y no sólo las que son indelegables; con lo que en las sociedades no cotizadas, la relación entre los artículos 217 y 249 T.R. de la LSC no es de carácter alternativo, sino acumulativo, por lo que la retribución de los

Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos está sometida al principio de reserva estatutaria y a la intervención de la junta.

Y con ello el TS anuló esa posibilidad de que fuesen mercantilmente válidas las retribuciones de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos aunque la previsión estatutaria fuese la de que los cargos de los administradores serían gratuitos, con lo que, en consecuencia, resultó vedada esa deducibilidad fiscal autónoma de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos de la que antes hemos hablado.

Con lo que, si los estatutos recogen que los cargos de los administradores son «gratuitos», que es la premisa que venimos trayendo a lo largo de esta resolución, las retribuciones de los Consejeros Delegados y de los Consejeros ejecutivos tampoco serán fiscalmente deducibles.

(...)

Según el TS, es diáfano que los contratos con los Consejeros Delegados y con los Consejeros ejecutivos también deben respetar las previsiones estatutarias, y entre éstas y en su caso la de «no retribución a los administradores»; con lo que, si los estatutos prevén que los cargos de los administradores serán no retribuidos, y, a pesar de ello, un contrato con un Consejero Delegado o con un Consejero ejecutivo (aptds. 3 y 4 del art. 249) recoge una retribución en favor del mismo en razón de tal cargo, la existencia de tal retribución sería un pacto entre esas dos partes que iría en contra de lo dispuesto en el art. 217 del T.R. de la LSC y en los estatutos sociales, en suma un pacto contrario al ordenamiento.

Pacto contrario al ordenamiento, que, por las razones repetidamente expuestas, nunca podrá amparar una deducibilidad fiscal.