

MADRID

Castellana, 216
28046 Madrid
Tel.: (34) 91 582 91 00

BARCELONA

Diagonal, 407 bis
08008 Barcelona
Tel.: (34) 93 415 74 00

BILBAO

Plaza Circular, 4
48001 Bilbao
Tel.: (34) 94 415 70 15

MÁLAGA

Marqués de Larios, 3
29015 Málaga
Tel.: (34) 952 12 00 51

VALENCIA

Gran Vía Marqués
del Turia, 49
46005 Valencia
Tel.: (34) 96 351 38 35

VIGO

Plaza de Compostela, 29
36201 Vigo
Tel.: (34) 986 44 33 80

LAS PALMAS

Buenos Aires, 8
35002 Las Palmas
Tel.: (34) 928 38 38 36

BRUSELAS

Avenue Louise, 267
1050 Bruselas
Tel.: (32) 231 12 20

LONDRES

Five Kings House
1 Queen Street Place
EC4R 1QS
Londres
Tel.: +44 (0)20 7329 5407

MARZO 2009

DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LA REMUNERACIÓN DE ADMINISTRADORES

Gema Blasco

Socia del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

Nota sobre las sentencias de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008, relativas a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de la retribución de los miembros del consejo de administración de una sociedad anónima.

1.- El Tribunal Supremo recientemente ha resuelto dos recursos de casación que versan sobre los requisitos que se deben cumplir para permitir la deducibilidad fiscal en el Impuesto sobre Sociedades (IS) de las retribuciones satisfechas a los miembros del consejo de administración de una sociedad anónima.

La controversia se suscita en relación con la necesidad de que la remuneración de los administradores esté determinada con certeza en los estatutos sociales de la sociedad en cuestión.

A este respecto, la conclusión del Tribunal Supremo es clara. Si en los referidos estatutos no se ha precisado adecuadamente la retribución del órgano directivo, no serán deducibles como gasto en el IS los importes abonados por este concepto, de acuerdo con lo que, a su entender, establece el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre.

2.- Tanto en el momento en que se produjo la situación objeto de controversia como en

la actualidad, el artículo 130 del TRLSA establece, en relación con la retribución de los administradores, lo siguiente:

"La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, solo podrá ser deducida 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 4 %, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido (...)"

En conclusión, el sistema de retribución de los administradores puede consistir en (i) una cantidad fija, o (ii) una participación en beneficios, aunque pueden utilizarse ambos sistemas a la vez.

En la práctica, para el caso de la remuneración fija, las sociedades no han venido concretando en sus estatutos sociales los importes a abonar, sino que las juntas generales de accionistas han adoptado, con carácter anual, los respectivos acuerdos específicos en los que se determinan dichos importes.

Por lo que respecta a la remuneración variable, se ha venido fijando en los estatutos sociales un importe máximo de participación en los beneficios de la sociedad, de forma que la concreción del porcentaje definitivo se realiza también mediante acuerdo específico adoptado por la junta general de accionistas.

3.- Por su parte, la norma reguladora del IS que analiza el Tribunal Supremo, la derogada Ley 61/1978, establecía:

"Artículo 13. Partidas deducibles.

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 y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan, entre los que pueden enumerarse los siguientes:

(...)

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."

4.- Así, el Tribunal Supremo señala que la interpretación del precepto de naturaleza tributaria debe realizarse a la luz de lo dispuesto por la normativa mercantil que, para las sociedades anónimas exige, a su juicio, una concreción absoluta de la remuneración de los administradores en los estatutos sociales. Rechaza, por tanto, el Alto Tribunal una interpretación de la norma tributaria que flexibilice los requisitos mercantiles para la fijación de la remuneración de administradores, a efectos de su deducibilidad fiscal.

5.- En síntesis, los requisitos que, a juicio del Tribunal Supremo, se deben cumplir para considerar deducibles en el IS las retribuciones satisfechas a los miembros del consejo de administración son los siguientes:

5.1.- En primer lugar, el Tribunal Supremo señala el **carácter obligatorio** del gasto a efectos de su deducibilidad en el IS, por entender que sólo así se aprecia la nota de necesidad que exige la Ley. Por su parte, el carácter obligatorio de los referidos pagos depende, en todo caso,

de que estos últimos estén previstos en los estatutos sociales, por lo que si se omite toda referencia a la retribución en los referidos estatutos, ha de entenderse que el cargo es gratuito y, en consecuencia, los pagos constituyen una liberalidad no deducible a efectos del IS.

Asimismo, dicha obligatoriedad sólo es apreciable cuando la retribución de los administradores esté establecida **con certeza** en los referidos estatutos sociales.

Como consecuencia del anterior requisito, aunque las sociedades puedan optar por varios sistemas de retribución, sea cual fuere la **modalidad que se adopte** –una remuneración fija, una cantidad variable, o un sistema mixto que combine los anteriores-, ésta tiene que estar **reflejada claramente** en los estatutos de la entidad.

5.2.- En concreto, en el supuesto de que el **sistema** de retribución elegido sea el **variable**, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, no basta con fijar un límite máximo de esa participación, sino que el **porcentaje debe estar perfectamente determinado** en los estatutos.

5.3.- Cuando el sistema retributivo 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 **importe de esta remuneración o, al menos, los criterios** que permitan determinar, perfectamente, **sin** ningún margen de discrecionalidad, su cuantía.

6.- En cuanto al alcance de las referidas sentencias, entendemos que, si bien la norma reguladora del IS que analiza el Tribunal Supremo está derogada, la normativa mercantil aplicable establece los mismos requisitos que en el momento en que se

produjo la situación objeto de controversia y, por tanto, podría ser utilizado en la actualidad el mismo argumento a efectos de determinar la deducibilidad fiscal de la remuneración de los administradores.

Sin embargo, conviene efectuar una reflexión respecto de la configuración actual del IS, dado que la base imponible del mismo parte del resultado contable y sólo establece unos supuestos de gastos tasados cuya deducibilidad fiscal no es admisible (en contraposición a la anterior normativa que establecía los requisitos para la deducibilidad fiscal de los gastos). Entre otros, la vigente normativa considera gastos no deducibles los donativos y liberalidades.

Contablemente, la remuneración de los administradores tiene la consideración de gasto del ejercicio en la medida en que sea necesario para la obtención de ingresos y se corresponda con servicios efectivamente prestados a la sociedad. En el supuesto en que dicho importe no cumpliera los requisitos necesarios relativos a su inclusión en los estatutos sociales cabría indicar que, dado que se trata de la retribución de servicios prestados para la obtención de ingresos en la sociedad, debe mantenerse la calificación de gasto, sin perjuicio que el incumplimiento indicado, pueda perjudicar su consideración en otros ámbitos¹.

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

Dicho criterio es también sostenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su resolución de fecha de 12 de diciembre de 2008 cuando concluye en los siguientes términos:

"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, 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".

Asimismo, el TEAC refuerza este criterio citando resoluciones evacuadas por la Dirección General de Tributos en el mismo sentido, como la de 6 de mayo de 1997 (nº 941-97) o la de 1 de febrero de 2005 (nº 0034-05).

Conforme a lo anterior, cabría concluir que si la retribución de los administradores no estuviese fijada estatutariamente en los términos previstos en el artículo 130 del TRLSA, según la interpretación que resulta de la doctrina del Tribunal Supremo, no podemos descartar absolutamente que la Administración Tributaria cuestionase la deducibilidad fiscal del gasto por dicho concepto, a los efectos de determinar la base imponible del IS.

Por último, queremos insistir en que los requisitos anteriores son exigibles, según el

¹Este criterio resulta de la resolución del ICAC, publicada en el BOICAC 21 de fecha 21 de abril de 1995, en la que se interpretaba conjuntamente el artículo 130 TRLSA y 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (LSRL). Este último precepto dispone:

"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, los estatutos determinarán concretamente la participación, que en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.
3. 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".

Tribunal Supremo, a las sociedades anónimas, por la interpretación que el propio Tribunal Supremo efectúa de su normativa mercantil, en concreto, por lo que respecta a la obligatoriedad de precisar con la máxima certeza el importe o modo de cuantificación de las referidas remuneraciones.

En relación con las sociedades de responsabilidad limitada y respecto de la vigente normativa del IS, entendemos que, en su caso, la tesis del Tribunal Supremo sólo aplicaría a la deducibilidad fiscal de la remuneración de carácter variable de los administradores.

7.- Asimismo, el Tribunal Supremo extiende las exigencias anteriores y rechaza la deducibilidad fiscal del gasto respecto de la remuneración satisfecha al consejero delegado de la sociedad, por las funciones desarrolladas en el marco de un contrato de alta dirección, a pesar de encontrarse afiliado como tal a la Seguridad Social.

A dicha conclusión llega el Tribunal Supremo por entender que las funciones derivadas del contrato de alta dirección son absorbidas por el cargo de administrador de la sociedad, no pudiendo utilizarse el contrato de alta dirección con la finalidad de conseguir una retribución extraordinaria y anómala desde el punto de vista mercantil.

Así, sólo se permite la deducibilidad fiscal de la remuneración al margen de los requisitos anteriormente expuestos en los casos de relaciones de carácter laboral no calificables de alta dirección, pese a ostentar, además, un cargo en el órgano de administración.

Esta Nota tiene carácter meramente informativo, resume disposiciones que por el carácter limitativo propio de todo resumen puede requerir de una mayor información.