

DEDUCIBILIDAD DE RETRIBUCIONES A ADMINISTRADORES Y CONSEJEROS: RTEAC DE 17 DE JULIO DE 2020, R.G. 3156/2019

HECHOS Y CUESTIONES LITIGIOSAS

El Tribunal Económico Administrativo Central ha dictado [Resolución de fecha 17 de julio de 2020 R.G. 3159/2019](#) como consecuencia de la reclamación interpuesta frente a las liquidaciones dictadas por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en relación a los Impuestos sobre Sociedades en régimen de consolidación correspondientes a los ejercicios 2012 a 2015.

Entre otras cuestiones, se discute la deducibilidad de las retribuciones pagadas a los administradores de la sociedad, que además de desarrollar las funciones deliberativas inherentes a su cargo, desempeñan funciones ejecutivas o de dirección, constando el cargo en los estatutos sociales como no remunerado.

La inspección no admite la deducibilidad de las retribuciones satisfechas por la sociedad a determinados consejeros de la sociedad dominante, cuyos Estatutos sociales recogen que dichos cargos sean gratuitos, en base a: i) la doctrina del Tribunal Supremo que exige que se cumpla la legalidad mercantil para permitir la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, ii) la doctrina jurisprudencial, del vínculo, según la cual debe entenderse que las facultades de los administradores como tales absorben a las que esos administradores puedan tener como directivos de la sociedad y iii) la propia doctrina del TEAC atinente a la materia, que establece que como consecuencia de todo lo anterior, los pagos a los administradores debía dársele el tratamiento "liberalidades" en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.; y por tanto , fiscalmente "no deducibles".

RESOLUCION DEL TRIBUNAL

El Tribunal Central reitera en esta Resolución el criterio ya manifestado en su [resolución de fecha 8 de octubre de 2019, R.G. 5548/2018](#) y deniega la deducibilidad de las retribuciones que la sociedad paga a dos de los miembros de su Consejo de Administración dada la gratuidad del cargo establecida en los estatutos sociales, no habiéndose probado que las tareas realizadas por los mismos quedaran fuera de las que tenían que realizar como administradores.

De esta manera, el TEAC hace suyos los motivos dados por el Departamento de Inspección para justificar la no deducción fiscal de las cantidades pagadas a los administradores, siendo estos los siguientes:

En primer lugar recurre a la doctrina jurisprudencial de la “teoría del vínculo, doctrina creada por las Salas de lo Social y de lo Civil del T.S. ([STS Sala Cuarta de 26/12/2007, Rec. de casación 1652/2006](#), y la de la Sala Primera de [18/06/2013, Rec. de casación 365/2011](#)) según la que, las actividades o funciones de gestión y administración o de alta dirección de una sociedad prestadas en el marco de unas relaciones laborales por quienes, a su vez, son administradores o consejeros de la misma, **quedan subsumidas y absorbidas por las que esas personas han de prestar por sus obligaciones mercantiles como administradores o consejeros de tal sociedad.**

Por tanto, si una sociedad, cuyos estatutos recogen que sus administradores son cargos gratuitos, paga a unos directivos con funciones de dirección o gerencia, que fueran además administradores o consejeros, dado que la relación que predomina y absorbe a la otra es la mercantil, esa sociedad habría pagado a esos directivos **contraviniendo lo dispuesto en la específica normativa mercantil atinente a la materia.** Con la inmediata consecuencia fiscal de que tales pagos no serían deducibles en el Impuesto sobre Sociedades por ser considerados como una liberalidad. Es necesario por tanto que conste en estatutos la remuneración del cargo, de acuerdo a lo establecido en el artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital, cosa que no ocurre en el caso que nos ocupa dado el carácter no retribuido del cargo.

No obstante, la **reforma operada en el Impuesto sobre Sociedades** introducida por la Ley 27/2014 y que entró en vigor el año 2015, vino, en principio, a eliminar los problemas en cuanto a la deducibilidad de las retribuciones a administradores de sociedades en cuyos estatutos figuran los cargos como no retribuidos. Así, el nuevo artículo 15 e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades excluye expresamente de los gastos no deducibles relativos a donativos y liberalidades, a 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”.

Por tanto, de acuerdo a esta nueva redacción del artículo 15 e) parecía solventado el problema en aquellas situaciones en que los estatutos sociales no preveían la remuneración de sus órganos de administración.

Posteriormente a la reforma de la norma fiscal, la Ley 31/2014 de 3 de diciembre, vino a introducir determinadas modificaciones en la norma mercantil respecto a la retribución de los administradores (art. 217 y 249 LSC). Esta modificación mercantil fue analizada por el **Tribunal Supremo en su sentencia de la [Sala de lo Civil de 26 de febrero de 2018 \(Rec. de casación 3574/2017\)](#)**, donde se da respuesta a si las retribuciones que los administradores perciben por el desarrollo de funciones ejecutivas deben constar en los estatutos de la compañía y ser aprobados por la junta general o si, por el contrario, basta con que se cumpla con lo establecido en el artículo 249 LSC respecto a la retribución de los consejeros delegados (celebración de contrato aprobado por el consejo de administración y aprobación de las retribuciones por parte de la junta general).

Para el Tribunal Supremo 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 sean no retribuidos, y, a pesar de ello, un contrato con un Consejero Delegado o con un Consejero ejecutivo 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, y por tanto un **pacto contrario al ordenamiento jurídico**.

La respuesta dada por el Tribunal Supremo en esta sentencia de la Sala de lo Civil, tiene importantes implicaciones fiscales, ya que todo **pacto contrario al ordenamiento jurídico nunca podrá ser fiscalmente deducible**, y así lo recoge expresamente la letra f) del artículo 15 de la Ley 27/2014 al establecer la no deducibilidad de “Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.” Por tanto, la deducibilidad fiscal de las retribuciones de los administradores exige que se cumpla con la normativa mercantil atiente a la materia.

En resumen, en el caso analizado, los importes satisfechos a los miembros del Consejo de Administración no pueden tener la consideración de fiscalmente deducibles, **dada la gratuidad del cargo prevista en los estatutos y por no haber probado que las funciones realizadas por los dos consejeros quedaran fuera de las que tenían que realizar como administradores**.

CONCLUSION

De nuevo, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) aborda en esta resolución una cuestión largamente debatida, como es la deducibilidad de las retribuciones pagadas a los administradores de sociedades mercantiles en las que el cargo consta en estatutos como no retribuido. El Tribunal reafirma el criterio mantenido al respecto negando la deducibilidad de las retribuciones pagadas.

Lo realmente novedoso de la resolución es el argumento al que se acoge el Tribunal para negar la deducibilidad de tales gastos. Y es que se basa en el nuevo criterio fijado por el Tribunal Supremo en su sentencia de la Sala de lo Civil de 26 de febrero de 2018 respecto a los requisitos mercantiles que deben cumplir las retribuciones de los administradores, en cuanto a que la constancia estatutaria prevista en el artículo 217 resulta aplicable, no solo a los consejeros que no realizan funciones ejecutivas, sino también a los que sí las desarrollan y perciben por ellas la correspondiente retribución. Por tanto y dado que en el caso que los estatutos sociales reflejan la gratuidad del cargo de administrador, las cantidades pagadas a los consejeros en virtud de los contratos de alta dirección firmados por la compañía son pactos contrarios al ordenamiento jurídico y por tanto, no deducibles por aplicación del artículo f) de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

En este contexto, en el que una vez más la doctrina en el ámbito civil tiene consecuencias en el ámbito fiscal, nos planteamos de qué ha servido realmente la tan ansiada reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en lo referente a esta materia, dado que cinco años después de su entrada en vigor nos encontramos en la misma situación: **no deducibilidad de las retribuciones por funciones ejecutivas sin la necesaria reserva estatutaria**.