

# Deducibilidad en el impuesto sobre sociedades de las retribuciones a los administradores: ¿es necesario un protocolo?

**Pilar Álvarez Barbeito**

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña*

*Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo*

Tanto la modificación de la Ley de Sociedades de Capital, en virtud de la Ley 31/2014, como la entrada en vigor de la Ley 27/2014, reguladora del Impuesto sobre Sociedades han obligado a replantear una cuestión que ya suscitaba controversia antes de la entrada en vigor de las referidas normas, esto es, la deducibilidad fiscal de las retribuciones de los administradores de sociedades.

## 1. Situación previa a la reforma

Antes de los aludidos cambios normativos, y ante la ausencia de referencia expresa a la cuestión en la normativa reguladora del impuesto sobre sociedades, el tema de la deducibilidad en el ámbito societario de las retribuciones abonadas por una entidad a sus administradores se resolvió por vía jurisprudencial.

Así, el Tribunal Supremo, a partir de la doctrina fijada en sus sentencias de 8 y 13 de noviembre del 2008 (sentencias Mahou y Clesa), fijó los criterios de deducibilidad de estas retribuciones a efectos del impuesto sobre sociedades, requisitos que fueron asumidos —y en algunos aspectos perfilados— tanto por la jurisprudencia posterior como por la doctrina administrativa, pudiendo sintetizarse en los siguientes extremos:

- Teniendo en cuenta que el artículo 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de capital dispone que el cargo de administrador es gratuito, salvo que se indique

lo contrario en los estatutos, en cuyo caso el sistema de retribución se detallará en ellos, el Tribunal Supremo concluyó que el gasto derivado de dichos pagos no sería deducible si no existía la correspondiente previsión estatutaria.

- En ese sentido, los estatutos deberían precisar y fijar la cuantía exacta de la retribución o, en su caso, el mecanismo estipulado para determinarla de forma precisa y sin margen para la discrecionalidad, sin que a esos efectos pudiera considerarse suficiente el establecimiento de un importe máximo de la retribución (*vid.* STS de 11 de marzo del 2010, rec. n.º 4002/2004; o SAN de 1 de marzo del 2012, rec. n.º 202/2009).
- Por su parte, en virtud de la llamada doctrina o teoría del vínculo, cuando el administrador efectuase también funciones propias de la alta dirección de la entidad (gerentes, consejeros, delegados, etc.), la relación mercantil de administrador subsumiría la relación laboral de alta dirección, por lo que las cantidades que por este último concepto percibiese ese sujeto deberían ajustarse a las exigencias previstas para la retribución que los administradores pueden recibir en su condición de tales. De acuerdo con lo anterior, cuando los administradores cuyo cargo fuese gratuito según los estatutos percibieran retribuciones por la prestación de

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

servicios de dirección o gerencia, estas cuantías no tendrían la consideración de deducibles.

Como se infiere de todo lo anterior, la posibilidad de deducir los referidos pagos, en un contexto de ausencia de regulación expresa del asunto en la normativa reguladora del impuesto sobre sociedades, se abordó como una cuestión indefectiblemente ligada a lo dispuesto respecto de la configuración de tales retribuciones desde la perspectiva mercantil, de forma que, si no se cumplían las exigencias establecidas en ese ámbito para considerar que el cargo era retribuido y en qué medida, fiscalmente tales gastos se reconducían al terreno de las liberalidades y se denegaba su deducción. En ese sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de enero del 2014 (rec. n.º 4269/2012) señaló que resulta «insólita [...] cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil» y aclaró que la cuestión nuclear en este tema reside en la «legalidad» del gasto «que ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los administradores en los respectivos textos que las regulan». En la misma línea, la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero del 2015 (rec. n.º 2448/2013), señaló que los requisitos legales exigibles para que las retribuciones de los administradores constituyan un gasto deducible «son los que derivan de la totalidad del ordenamiento jurídico y de modo expreso de los estatutos de la entidad que efectúa la deducción».

## 2. Estado actual de la cuestión

Diferente se plantea la cuestión a la luz de las aludidas modificaciones normativas, introducidas tanto en la Ley de Sociedades de Capital como, particularmente, en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 15 excluye expresamente del ámbito de los gastos no deducibles debidos a donativos y 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».

Pues bien, atendiendo a las novedades introducidas en este precepto, la situación podría ahora plantearse, sintéticamente, del siguiente modo:

- a) La retribución que los administradores perciban en función de su cargo, sin que exista contrato laboral alguno con la entidad que ampare las funciones que desarrollan los administradores, debe contar con la oportuna previsión estatutaria, en los términos ya expuestos, para poder ser deducible a efectos del impuesto sobre sociedades.
- b) De acuerdo con el artículo 15e de la Ley 27/2014, las retribuciones que los administradores puedan percibir —al margen de las cantidades que la entidad pueda abonarles por su condición de tales— por llevar a cabo específicamente funciones de alta dirección deben poder deducirse, aun cuando no estén previstas en los estatutos.
- c) En virtud del mismo precepto, la retribución que perciban tales sujetos derivada de una relación laboral —entendemos que de carácter ordinario— será también deducible.

Así pues, de acuerdo con el artículo transcrito, parece que el legislador ha querido dar entrada entre los gastos deducibles a las retribuciones que los administradores puedan percibir por el desarrollo de funciones ejecutivas de alta dirección, no coincidentes con las labores propias del administrador y que, por tanto, tampoco tienen que estar sujetas a previsión estatutaria.

No obstante, ha de tenerse en cuenta, junto con el referido precepto, la introducción del apartado *f* en el mismo artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en el que se dispone que no serán deducibles los gastos «derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico», ya que la lectura conjunta de ambos pudiera llevar a la Administración a

considerar, pese a que existen argumentos en contra<sup>1</sup>, que las retribuciones correspondientes a las funciones ejecutivas de alta dirección serán contrarias al ordenamiento jurídico —y por tanto no deducibles— cuando no cumplan las exigencias que respecto de ellas estipula la normativa mercantil.

En ese sentido, han de tenerse en cuenta las modificaciones que la Ley de Sociedades de Capital ha introducido sobre el régimen de retribución a los administradores en función de que éstos desempeñen las tareas propias de su condición de tales —retribución sujeta a previsión estatutaria por el artículo 217 de dicha ley— o de que puedan llevar a cabo, además, funciones ejecutivas, en cuyo caso, en aplicación del artículo 249 de la misma ley, las condiciones de este tipo de retribución han de recogerse en un contrato cuyas características se describen en los apartados 3 y 4 del referido precepto. En ese sentido, será preciso que dicho contrato con la entidad sea aprobado por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros; el administrador afectado deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación y se recogerán en el contrato todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas. Entre tales conceptos se incluirán, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades que la sociedad haya de abonar en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro.

Pues bien, aunque pueda considerarse que cabe una interpretación más amplia de la cuestión a la luz del apartado e del artículo 15 de la

Ley del Impuesto sobre Sociedades, pensamos que, para evitar sorpresas desde el punto de vista tributario derivadas de la interpretación que pudiera hacer la Administración de ese precepto junto con su apartado *f*, es aconsejable que la retribución que los administradores perciban por el desempeño de funciones ejecutivas de alta dirección se formalice y ejecute según lo dispuesto en la normativa mercantil.

En ese sentido, no podemos olvidar manifestaciones como las vertidas por el Tribunal Supremo, en sentencias como la del 5 de febrero del 2015 (rec. n.º 2448/2013), en la que señaló que «las retribuciones de los administradores son un gasto deducible cuando cumplen los requisitos legales exigidos para esa deducción», requisitos estos que «son los que derivan de la totalidad del ordenamiento jurídico». En la misma línea, la Dirección General de Tributos, en las contestaciones a las consultas V1665-15, V1666-15 o V1696-15, viene exigiendo para la deducibilidad de los gastos examinados, además de los requisitos generales establecidos a esos efectos —tales como la adecuada contabilización, justificación e imputación de los gastos—, que éstos «se ajusten a la normativa mercantil».

Por último, únicamente haremos una referencia, en la medida en que puede afectar al importe de los gastos deducibles, al tenor literal del artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en virtud del cual se consideran personas o entidades vinculadas, entre otras, «una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones». En este supuesto no debe

<sup>1</sup> En ese sentido, podría argumentarse que, de no admitirse a la luz del artículo 15e de la Ley del Impuesto sobre Sociedades la deducción de los gastos derivados de retribuciones a administradores que desempeñen funciones de alta dirección, dicho precepto quedaría vacío de contenido. Por otra parte, si reparamos tanto en la tramitación parlamentaria del aludido apartado *f* del artículo 15 de la mencionada ley como en las recientes manifestaciones vertidas por la Dirección General de Tributos en torno a la interpretación de tal precepto, no cabe sino concluir que aquél está pensado para atajar la deducibilidad de los gastos derivados de servicios que son, en sí mismos, ilícitos, calificación que no podrá atribuirse a las retribuciones que estamos analizando, ya que la normativa mercantil no prohíbe tales pagos a los administradores. En ese sentido, la contestación a la consulta vinculante V4080-15 señala expresamente que «la letra *f* del artículo 15 de la LIS hace referencia a los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico son aquellos cuya realización está castigada por el propio ordenamiento jurídico, como es el caso de los sobornos, de manera que su realización es contraria al mismo y está penada. Esto es, la realización del propio gasto, el gasto ilícito y que, como tal conlleva una pena, es el gasto que no resulta fiscalmente deducible».

olvidarse que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 217.4 de la Ley de Sociedades de Capital, la remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar

una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables.

---

Para más información consulte nuestra web [www.gomezacebo-pombo.com](http://www.gomezacebo-pombo.com), o diríjase al siguiente *e-mail* de contacto: [info@gomezacebo-pombo.com](mailto:info@gomezacebo-pombo.com).

Barcelona | Bilbao | Madrid | Valencia | Vigo | Bruselas | Lisboa | Londres | Nueva York