

El Tribunal Supremo se manifiesta en contra de la deducibilidad de las indemnizaciones pactadas por la renuncia al cargo de administrador

El Tribunal Supremo analiza si la entidad pagadora puede deducirse las indemnizaciones abonadas a los administradores sociales como consecuencia de su renuncia negociada a su cargo no previstas en los estatutos sociales ni en cláusula alguna de sus contratos.

ÁNGELA ATIENZA PÉREZ

Abogada del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

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

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 8 de abril del 2024 (rec. núm. 8081/2021), analiza si las indemnizaciones que pueden percibir los administradores sociales por la renuncia o cese de su cargo constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que no estuvieran previstas en los estatutos sociales, o si, por el contrario, el incumplimiento de este requisito no puede comportar la consideración en todo caso de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad, debiendo analizarse si existe correlación entre gastos e ingresos.

A efectos de resolver la cuestión, el Tribunal Supremo recuerda la que ha constituido su última jurisprudencia relativa a la deducibilidad de las retribuciones de los administradores y consejeros de entidades, representada por sentencias como la de 30 de marzo del 2021 (rec. núm. 3454/2019) —en la que se acotó el criterio de liberalidad a los pagos que presentan carácter gratuito, como los donativos— o por las sentencias de 27 de junio del 2023 (rec. núm. 6442/2021), de 2 de noviembre del 2023 (rec. núm. 3940/2022) o de 18 de enero del 2024 (rec. núm. 4378/2022), mediante las cuales se ha ido

asentando una doctrina antiformalista en relación con la deducibilidad de las retribuciones de los administradores aun cuando éstas no se adecuen a los requisitos que la normativa mercantil prevé en relación con ellas, pero siempre y cuando se trate de pagos por servicios reales, efectivamente prestados y correlacionados con los ingresos de la entidad.

En ese contexto, el núcleo de la cuestión ahora controvertida es si la indemnización que los administradores o consejeros puedan obtener por su renuncia sin que aquélla esté prevista en los estatutos sociales puede considerarse una retribución deducible para la entidad o, por el contrario, ha de calificarse como liberalidad no deducible susceptible de encajar en el artículo 14.1e del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades —aplicable al caso *ratione temporis*—. A esos efectos, recuerda ahora el Tribunal Supremo la interpretación que de tal precepto realizó en su Sentencia de 30 de marzo del 2021, entendiéndolo que «debe interpretarse en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; serán, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones —que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado— a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes».

Pues bien, dirimir la cuestión planteada en este supuesto implica analizar, señala el alto tribunal, el momento, la forma y las condiciones en las que se han determinado las cantidades a percibir por quien en este caso era presidente del Consejo de Administración de la entidad pagadora, así como el grado de relación que tales pagos podían tener con los resultados e ingresos de la actividad de la mercantil.

A esos efectos, el tribunal repara en las circunstancias propias del caso. Así, en primer lugar, y de acuerdo con las condiciones pactadas en la renuncia al cargo de presidente del Consejo de Administración de la entidad bancaria, destaca que éstas consisten, básicamente, en el abono de una cantidad en concepto de compensación por la resolución de su relación con la entidad —casi catorce millones de euros en un pago único—; en el mantenimiento de los planes de opciones sobre acciones concedidos por su calidad de consejero; en el abono de la cantidad que corresponda en compensación por la extinción de los compromisos por pensiones contraídas por el banco con el interesado, previo rescate del fondo de pensiones constituido en su favor a través de la póliza de coaseguro vigente, o en el mantenimiento de forma indefinida del seguro médico y de servicios como los de seguridad, secretaría, automóvil y conductor.

En segundo lugar, analiza el tribunal cuál es la base jurídica de tales obligaciones, concluyendo que no es otra que el propio acuerdo del Consejo de Administración en el que se fijaron aquéllas, ya que, en el periodo afectado, ni en la entidad existían contratos de blindaje o cláusulas de garantía a favor de los miembros de alta dirección para casos de despido o cese ni en los estatutos se preveía el derecho a la percepción de cantidad alguna por tales circunstancias. Por ello, confirmando los argumentos de la sentencia de instancia, el alto tribunal entiende que la entidad no tenía ninguna

obligación legal, estatutaria ni contractual de satisfacer compensaciones por la finalización, de mutuo acuerdo, de la relación contractual que, en el momento de la ruptura, era indudablemente una relación orgánica mercantil de administrador con cargo de presidente del Consejo de Administración de la entidad.

Teniendo en cuenta lo anterior, el tribunal entiende que en este caso no se ha producido la resolución de un vínculo contractual en el que se hubieran establecido las condiciones apuntadas ante un futuro cese de la relación. Por el contrario —señala—, lo que existe aquí es una renuncia al cargo pactada entre la persona cesante y la entidad en el curso de una negociación de la que, precisamente, han surgido las condiciones económicas objeto de controversia.

De ese modo, el exconsejero tuvo derecho a percibir la remuneración fijada en los estatutos a lo largo del desempeño de su puesto en el Consejo, pero en el momento de su renuncia no tenía ningún importe garantizado, por lo que no existía obligación alguna para la entidad de satisfacer los conceptos e importes que se le otorgan en el acuerdo de salida negociada. Por tanto, insiste el Tribunal Supremo, ese derecho no nace de los estatutos ni de la ejecución de ninguna cláusula de blindaje previamente establecida en el contrato del perceptor de la indemnización, sino del acuerdo del propio Consejo de Administración fruto de la negociación puntual de su salida.

Por tanto —enfatisa el Tribunal Supremo—, en estos casos el núcleo de la cuestión reside en el momento y la forma en la que se establecen tales retribuciones. Así, cuando la indemnización por cese se fija en los estatutos de la sociedad o en el propio contrato mediante una cláusula de protección

o «blindaje», en principio existen indicios sólidos de la naturaleza de la retribución de la cantidad estipulada para el caso de cese y su correlación con el desarrollo de la actividad y la obtención de ingresos. En caso de no ser así, como en el asunto analizado, puede denegarse la deducibilidad de los pagos controvertidos por falta de fundamento jurídico para establecer su obligatoriedad, conclusión a la que llegó la sentencia de instancia apoyándose también en otro dato relevante a estos efectos, esto es, la ausencia de correlación del gasto con los ingresos.

En cuanto a este último aspecto —añade el tribunal—, en el supuesto analizado no se acredita en modo alguno qué relación puede existir entre los resultados de la actividad propia de la mercantil y el abono de unas cantidades a quien, precisamente, percibe tales compensaciones con motivo de su desvinculación con la entidad que se los reconoce. Sobre esta cuestión, la parte recurrente trató de

justificar la inexistencia de una mera liberalidad aduciendo que la retribución obedecía a una causa onerosa, bien porque retribuye servicios prestados en el pasado, bien porque

lo hace de servicios futuros. A esos efectos invocaba la larga trayectoria del consejero en la entidad, el pacto firmado de no competencia durante dos años y la exclusividad indefinida *de facto* o la prestación de servicios de consultoría estratégica que la persona cesante prestaría a la entidad con carácter indefinido. Pues bien, ni la sentencia de instancia ni ahora el Tribunal Supremo consideran suficientemente probada la vinculación del gasto que representa la retribución por cese en este caso con los ingresos de la entidad. En ese sentido, por ejemplo, la cláusula acordada en virtud de la cual el «presidente del Consejo de Administración y el consejero delegado podrán solicitar la consulta del expresidente del Consejo para cualquier

El núcleo de la cuestión exige determinar cuándo, cómo y por qué se establecen las indemnizaciones

asunto estratégico del banco que consideren oportuno», se entiende que no guarda una mínima correspondencia con el elevado importe que se estipula dados los términos difusos en los que se establece. En el mismo sentido, en relación con el pacto de no competencia en virtud del cual se impide al exconsejero ejercer, durante el plazo de dos años, cargos de administración ni funciones ejecutivas o consultivas para bancos y entidades de crédito, se entiende que la contraprestación establecida es excesivamente gravosa, no hallándose correlación con la obtención de ingresos de la entidad. Por tanto, los hipotéticos servicios que podrían entenderse retribuidos con la indemnización percibida no sólo no se han acreditado, sino que, por su indefinición en el momento de establecerlos en el acuerdo de negociación de la salida, permiten concluir ahora al Tribunal Supremo, como ya lo hizo la sentencia recurrida, que carecen de toda justificación y relación con los resultados del desempeño de la actividad de la mercantil.

En síntesis, y esto es lo relevante, no es desacertado calificar de liberalidad el desembolso de una cantidad sin base obligacional alguna en las previsiones de los estatutos ni en el contrato entre la entidad y el administrador que ha resultado beneficiario de tales pagos. Dicho de otra forma, se considera que son una liberalidad porque la entidad no está compelida a abonarlo y, además, porque no se ha acreditado que tales pagos guarden relación con la consecución de resultados de la empresa. Por tanto, tienen su base en la mera voluntad unilateral de la entidad y no pueden ser calificados de gastos que guarden correlación con los ingresos derivados del ejercicio de la actividad.

Teniendo en cuenta todo lo precedente, el Tribunal Supremo completa su doctrina vertida en su juris-

prudencia anterior sobre el asunto concluyendo que «en un caso como el enjuiciado, los gastos de indemnización a un administrador, en este caso presidente del Consejo de Administración, que tienen su causa en un acuerdo para la salida negociada del directivo y el cese de su relación contractual con la entidad mercantil, y que no están previstos en los estatutos de la sociedad ni en ningún contrato que vinculase al referido directiv[o] con la entidad, carecen de causa obligacional correlacionada con la obtención de ingresos de la actividad y no son gastos fiscalmente deducibles a efectos de determinar la base imponible del impuesto de sociedades».

Para terminar, cabe destacar que esta sentencia no supone, desde nuestro punto de vista, una ruptura con la posición antiformalista que el Tribunal Supremo ha ido adoptando en sus últimos fallos sobre la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, y así lo expresa el propio Tribunal Supremo en su sentencia. En ese sentido, ha de tenerse en cuenta que la negativa a aceptar la deducibilidad en este caso no se anuda únicamente a la ausencia de previsión estatutaria, base jurídica que, en opinión del tribunal, podría ser sustituida por una cláusula de blindaje estipulada en el contrato del administrador para supuestos de cese o renuncia. Pero, además, de la lectura de esta sentencia se desprende la necesidad de analizar la correlación entre los ingresos de la entidad y los gastos en que se traducen las indemnizaciones, cuya deducibilidad debería admitirse si con ellas se estuviesen retribuyendo servicios reales y efectivos prestados para la entidad y siempre que exista correspondencia entre tales servicios y la contraprestación establecida, de forma que ésta no pueda calificarse de excesivamente gravosa a esos efectos.

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.