

UNA VEZ MÁS, LA RETRIBUCIÓN AL ADMINISTRADOR EN EL OJO DEL HURACÁN INSPECTOR: PUNTOS CLAVE DE DEFENSA

Recientemente se ha hecho público en prensa la existencia de una campaña de la inspección tributaria centrada en cuestionar la deducibilidad fiscal de la remuneración a consejeros y otros administradores. Tras las resoluciones del TEAC de 8.10.2019 (RG 5548/2019) y 17.7.2020 (RG 3156/2019), la Agencia Tributaria y sus equipos de inspección vuelven a situar en el ojo del huracán la deducibilidad fiscal de la retribución al administrador social. En nuestra experiencia, se deniega la deducibilidad fiscal de la retribución cuando esta es contraria a lo establecido en los estatutos sociales o cuando estos últimos se consideran contrarios a las disposiciones mercantiles en la materia. Y ello aunque la eventual acción de la empresa frente al administrador para solicitar la restitución de esa renta “ilegal” tenga nullos visos de prosperar a la luz de la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo.

En esta materia, ¿cuáles son los puntos clave para defender la posición de la empresa ante la Inspección?

1. ¿CON QUÉ FUNDAMENTO SE DENIEGA LA DEDUCIBILIDAD?

La Inspección suele denegar la deducibilidad fiscal del gasto con fundamento en su supuesta calificación como liberalidad, *ex* artículo 14.1.e) del TRLIS, cuando el ejercicio comprobado es anterior a 2015, o como gasto contrario al ordenamiento jurídico, *ex* artículo 15. f) de la vigente LIS, cuando el ejercicio comprobado se inició a partir del 1 de enero de 2015.

En ambos casos, la regularización administrativa toma como **punto de partida** que no cabe admitir la deducibilidad fiscal de gastos que presentan cualquier tipo de contravención al ordenamiento jurídico (contrariedad a los estatutos sociales o contrariedad de estos a las disposiciones legales en la materia), aunque en la práctica mercantil esa contravención no determine necesariamente que el administrador deba restituir el gasto. Y ello pese a lo dispuesto en el **artículo 10.3 LIS** (o del TRLIS) —que obliga a que la base imponible tome como punto de partida el resultado contable—, en el **artículo 13 LGT** —que obliga a prescindir fiscalmente de los vicios de validez de que pudieran adolecer los actos o negocios realizados por los obligados tributarios— o en el inciso final del vigente **artículo 15.e) LIS** —que parece

establecer una regla especial para admitir la deducibilidad fiscal, rechazando su calificación como liberalidad, de la retribución del administrador social que realiza funciones ejecutivas en el día a día de la sociedad—.

2. ¿ESTÁ RESPALDADO ESE PUNTO DE PARTIDA POR LA SALA TERCERA, DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, DEL TRIBUNAL SUPREMO?

Al enjuiciar casos recaídos bajo la vigencia del antiguo TRLIS, la Sala Tercera del Tribunal Supremo dijo (v. gr., en sentencia de 2.1.2014) que la cuestión de la deducibilidad fiscal del gasto no se centra tanto “en la «necesidad» del gasto como a veces se pretende, sino en su «legalidad», que ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los administradores en los respectivos textos que las regulan”, y que “resulta insólita [...] cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil”. Ahora bien, **pronunciamientos más recientes** de la misma Sala Tercera parecen apuntar a un replanteamiento de este punto de partida por cuanto rechazan que la interpretación del concepto liberalidad contenido en la letra e) del artículo 14 del TRLIS pueda extenderse a gastos que carecen de *animus donandi* (STS, Sala 3.ª, de 30.3.2021, rec. 3454/2019, FF. JJ. 2.º y 3.º), o que la letra f) del artículo 15 de la LIS excluya la deducibilidad de gastos que presenten cualquier tipo de incumplimiento de cualquier tipo de requisito establecido en otras parcelas del ordenamiento (STS, Sala 3.ª de 8.2.2021, rec. 3071/2019, FJ 3.º). En todo caso, la Sala Tercera del Tribunal Supremo no ha tenido ocasión de pronunciarse aún sobre la eventual prevalencia del inciso final de la letra e) del artículo 15 LIS sobre su letra f).

3. ¿QUÉ CRITERIOS SE SIGUEN PARA DILUCIDAR SI LA RETRIBUCIÓN DEL ADMINISTRADOR CONTRAVIENE O NO EL ORDENAMIENTO MERCANTIL?

En nuestra experiencia, la Inspección suele seguir los criterios sentados por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 13.11.2008, conocidas como caso *Mahou*, en el sentido de que considera necesario que **la cuantía** de la retribución del administrador pueda determinarse con certeza a partir de lo dispuesto en los estatutos sociales. Esta exigencia no se encuentra, sin embargo, en las sentencias dictadas por la sala competente en la materia (la Sala Primera), que solo exige certeza en cuanto al *sistema* de retribución. No obstante, la Inspección suele admitir —en aplicación de doctrina administrativa (RRTEAC de 9.4.2019 y 8.10.2020) que a su vez aplica sentencias de la Sala Primera que ya han corregido algunas de las conclusiones de la doctrina *Mahou* (i. e., SSTS, Sala 1.ª de 26.6.2013, 9.4.2015 o 19.9.2017)— la deducibilidad de la retribución que aprueba cada año la Junta General.

La **jurisprudencia de la Sala Primera** aborda todos los casos de retribución a los administradores teniendo presente que la finalidad de las disposiciones mercantiles que obligan a dotar de cobertura estatutaria a esa retribución es “*facilitar la máxima información a los accionistas a fin de posibilitar su control en una materia sensible*”. En atención a esa finalidad, desestima las pretensiones de restitución de la retribución o indemnización sin cobertura estatutaria cuando los socios conocen y consienten a lo largo del tiempo la retribución acordada. Además, su aproximación no es igual según se trate de solicitar la restitución (o evitar el pago) de indemnizaciones pactadas con el administrador por la extinción de sus servicios o de la retribución pagada por el ejercicio de funciones ejecutivas de administración o gerencia

en el día a día de la empresa. Estos tres elementos no deben perderse de vista en el análisis de la cuestión.

También ha de tenerse en cuenta que la **regulación que el orden mercantil** establece para la retribución de los administradores no es igual, o puede presentar matices, según se trate de sociedades cotizadas o no cotizadas, o de órganos de administración simples o complejos, y que en alguno de sus aspectos ha sido objeto de grandes controversias dogmáticas que han ocasionado vaivenes en su regulación e interpretación jurídica.

4. ¿QUÉ REPAROS DE JUSTICIA TRIBUTARIA PLANTEA LA POSICIÓN ADMINISTRATIVA?

Más allá de las cuestiones interpretativas que suscitan los preceptos que hemos venido citando y de las dudas que puedan entrañar las conclusiones administrativas sobre la contrariedad a derecho de la retribución a la luz de la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo, la posición administrativa plantea su compatibilidad con las exigencias, que dimanen de los artículos 31.3 y 31.1 de la CE, de que la obligación tributaria sea **previsible** y de que la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de cada cual sea con arreglo a su propia **capacidad económica**.

5. A TENER EN CUENTA EN LA INSPECCIÓN

Es importante no perder de vista que, más allá de razones transversales comunes a todos los casos, la defensa de la deducibilidad fiscal de la retribución al administrador exige tener en cuenta las concretas circunstancias del caso. En particular, y en nuestra experiencia, las siguientes variables pueden ser relevantes en la selección de los argumentos de defensa:

Tipo de **administrador**: hay argumentos que son predicables de unos y que, en cambio, no pueden, extrapolarse a otros. No se encuentra en la misma posición, por ejemplo, un consejero ejecutivo que un consejero ordinario.

Tipo de **renta** pagada al administrador: la defensa no es la misma según se trate de indemnizaciones o de retribución por el trabajo realizado en el día a día.

Tipo de **sociedad** de la que se trate: hay normativa específica en el ámbito mercantil para la retribución de los administradores sociales de sociedades cotizadas y hay también jurisprudencia de la Sala Primera específica para administradores sociales de sociedades unipersonales o con un número reducido de socios (filiales de grupos de empresas, por ejemplo).

Ejercicio de que se trate, pues ha habido hitos temporales que deben tenerse en cuenta en la defensa: la Ley 31/2014, en el ámbito mercantil; la Ley 27/2014, en el fiscal; la sentencia de la Sala Primera de 26.2.2018; o las resoluciones del TEAC de 9.4.2019, 8.10.2020 y 17.7.2020.

Tipo de **contrariedad al ordenamiento jurídico** que se reproche, pues unas son menos controvertidas que otras en la jurisprudencia de la Sala Primera.

6. PROCEDIMIENTOS Y LITIGIOS TRIBUTARIOS. ABOGADOS DE CONTACTO



Gloria Marín Benítez
+34 915 860 378
gloria.marin@uria.com



Miguel Cremades Schulz
+34 915 870 833
miguel.cremades@uria.com

BARCELONA
BILBAO
LISBOA
MADRID
PORTO
VALENCIA
BRUXELLES
LONDON
NEW YORK
BOGOTÁ
LIMA
SANTIAGO DE CHILE