

## EL TRATAMIENTO FISCAL DE LA REMUNERACIÓN AL ADMINISTRADOR TRAS LAS LEYES 27/2014 Y 31/2014

### El tratamiento fiscal de la remuneración al administrador tras las Leyes 27/2014 y 31/2014

El tratamiento fiscal de la remuneración al administrador ha sido origen en los últimos años de una enorme controversia, especialmente en lo atinente a su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades, cuando, por no contar con cobertura estatutaria, se consideraba contrario al ordenamiento mercantil. Tanto la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo, como la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, introducen modificaciones con el objetivo de atajar esa controversia. En este comentario, revisaremos las medidas adoptadas y enjuiciaremos el alcance práctico de la reforma.

#### PALABRAS CLAVE

Retribución, administradores, liberalidad, consejeros ejecutivos, gasto deducible.

### Tax treatment of remuneration paid to directors under Law 27/2014 and Law 31/2014

During the last few years, the tax treatment of remuneration paid to company directors has given rise to considerable controversy. The question of deductibility of directors' remuneration for Corporate Income Tax purposes when the remuneration is found to be contrary to corporate law (in the absence of regulations in the company's articles of association), has been a particularly contentious matter. Both Law 31/2014 of 3 December, amending the Companies Law, and Law 27/2014 of 27 November on the new Corporate Income Tax, introduce some amendments to do away with the controversy. In this article we review the amendments enacted and comment on the practical effects of the reform.

#### KEY WORDS

Remuneration, directors, liberality, executive directors, deductible expense.

Fecha de recepción: 15-1-2015

Fecha de aceptación: 2-2-2015

## INTRODUCCIÓN

El tratamiento fiscal de la retribución a administradores y consejeros de sociedades mercantiles ha sido una de las cuestiones que más dudas ha suscitado en la práctica de nuestras empresas. En los últimos tiempos, la principal controversia, aunque no la única, ha estado muy centrada en la deducibilidad a efectos del Impuesto sobre Sociedades de la remuneración pagada al administrador social cuando, por carecer de cobertura estatutaria, se consideraba no conforme al ordenamiento mercantil.

Recordemos, en este sentido, que el artículo 217 de la LSC dispone que «el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución», estableciendo una reserva estatutaria en materia de remuneración de los administradores, cuyo alcance, tanto objetivo como subjetivo, ha distado mucho de ser pacífico.

En cuanto al alcance objetivo, aunque la doctrina mercantil siempre fue pacífica y unánime en entender que lo que debe constar en estatutos es el sistema de retribución, la Sala Tercera (de lo Contencioso-Administrativo) del Tribunal Supremo en sus conocidas sentencias de 13 de noviembre de 2013 (caso Mahou) interpretó que la retribución de los administradores debe constar en los estatutos con

certeza, y que ello exigía (i) precisión del concreto sistema retributivo; (ii) en caso de que la retribución consistiera en una participación en los beneficios, determinación exacta del porcentaje; y (iii) en caso de que la retribución consistiera en una asignación fija, constancia del *quantum* o los criterios que permitan determinarlo sin ningún margen de discrecionalidad.

En cuanto al alcance subjetivo, con apoyo en la doctrina del vínculo sentada por la Sala Cuarta (de lo Laboral) del Tribunal Supremo —que rechaza la posibilidad de compatibilizar la condición de miembro del órgano de administración con la de personal de alta dirección y que entiende que, en tales casos, la condición mercantil de administrador absorbe la condición laboral de alto directivo—, la jurisprudencia de la Sala Primera (de lo Civil) del Tribunal Supremo venía entendiendo que el requisito de cobertura estatutaria no solo era exigible a los administradores miembros de órganos simples (administrador único, solidario, o mancomunado) o a los consejeros ordinarios, sino también a las retribuciones recibidas por aquellos consejeros que ejercieran funciones ejecutivas por delegación del consejo. Se entendía así, dando origen a no pocos quebraderos de cabeza en la práctica, que la remuneración de los consejeros que ejercen funciones ejecutivas propias de la alta dirección en el día a día de la empresa también debía contar con cobertura estatutaria.

Con estos presupuestos, los órganos de inspección de la Administración tributaria, primero, y los tribunales de justicia, después, han venido calificando esas retribuciones que carecían de cobertura estatutaria como liberalidades y, por ende, en aplicación del artículo 14.1.e) del entonces vigente TRLIS, como gasto no deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, con el Informe emitido por la Dirección General de Tributos el 12 de marzo 2009 a solicitud del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT poco después de las sentencias del caso Mahou, se pudo abrigar cierta esperanza de que, en un tributo como el Impuesto sobre Sociedades, cuya base imponible parte del resultado contable, la consideración de esas retribuciones como gasto contable debería hacer prevalecer su deducibilidad a efectos fiscales, aunque esas retribuciones no fueran conformes en algún aspecto al ordenamiento mercantil. Concluía así el referido Informe que *«los gastos representativos de las retribuciones satisfechas a los administradores de sociedades mercantiles tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la normativa vigente regulada en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, cuando los estatutos establezcan el carácter remunerado del cargo, aunque no se cumpliera de forma escrupulosa con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil»*. Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo se mantuvo incólume en la calificación de esas retribuciones que carecían de cobertura estatutaria como liberalidad y ha afirmado recientemente en su sentencia de 2 de enero de 2014 (RJ 2014, 534) que *«resulta insólita (...) cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil»*.

Así las cosas, cabe plantear cómo alteran la reciente reforma de la LSC, llevada a cabo por la Ley 31/2014, y la entrada en vigor de la nueva Ley 27/2014, el estado de la cuestión a finales de 2014 que acabamos de describir.

### **La calificación como liberalidad como forma de articular técnicamente el rechazo a la deducibilidad del gasto**

Para valorar el efecto de las dos reformas (mercantil y fiscal) en el estado de la cuestión, ha de tenerse

en cuenta que la calificación que se ha venido haciendo de estos gastos como liberalidad no deducible en el Impuesto sobre Sociedades trae causa, no tanto de su naturaleza como verdadera «liberalidad» (que es bastante discutible), como de la contrariedad del gasto con el ordenamiento jurídico cuando se entiende que no cumple los requisitos del ordenamiento mercantil. En este sentido, la ya citada sentencia del Tribunal Supremo de 2 de enero de 2014 afirma que *«la cuestión, por tanto, no se centra en la «necesidad» del gasto como a veces se pretende, sino en su «legalidad», que ha de inferirse de la normas que rigen la materia de las retribuciones de los administradores en los respectivos textos que las regulan»*.

Tratándose, por tanto, de un problema de legalidad, ha de hacerse notar que, bajo el TRLIS vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, la lista cerrada de gastos no deducibles contenida en el artículo 14.1 del TRLIS no incluía mención alguna a los gastos que contravinieran el ordenamiento jurídico, por lo que la no deducibilidad de estos gastos ilícitos tenía que articularse técnicamente a través del concepto de liberalidad.

Se entendía así que los gastos para ser deducibles no solo han de ser necesarios u oportunos *de facto* para la obtención de ingresos, sino también posibles *de iure*, y que, en defecto de este último requisito, el gasto debía calificarse como liberalidad. Así, en cuestiones totalmente ajenas a las que nos ocupa, el Tribunal Supremo sostuvo que *«en el concepto de gastos necesarios para la obtención de ingresos solo cabe considerar como tales los materialmente necesarios que además sean legalmente posibles, pues lo contrario sería tanto como afirmar que para obtener un rendimiento lícito sería posible valerse de medios ilícitos»* (Sentencia de 11 de febrero de 2010 «RJ 2010, 1512») o que *«como presupuesto primero e ineludible para determinar si un gasto es o no fiscalmente deducible, se exige que el gasto no esté prohibido normativamente o que se derive de un acto ilícito; de suerte que resulta inútil entrar a examinar fiscalmente la deducibilidad fiscal del gasto si procede del incumplimiento de una norma, por prohibición o por contravención»* (Sentencia de 25 de febrero de 2010 «RJ 2010, 4103»).

En nuestra opinión, la extrapolación del criterio que establecen estas sentencias al análisis de la deducibilidad de la retribución de los administradores no es acertada por muchas razones. La principal, porque en el ordenamiento tributario el deber de solidaridad en el sostenimiento de los gastos públicos se vertebra alrededor de un principio propio (el de capacidad económica) que no puede ser desatendi-

do en la interpretación y aplicación de las normas tributarias. Por ello, la deducibilidad de los gastos reales realizados por un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades es una exigencia de la justicia tributaria que no debería quedar arrinconada por el hecho de que en una materia altamente controvertida y compleja, como es la remuneración a los administradores, una sociedad haya podido entender que la remuneración a los consejeros ejecutivos que prestan servicios en el día a día de la empresa podía regularse en un contrato al margen de los estatutos sociales. De hecho, no podemos dejar de apuntar la existencia de una jurisprudencia de la Sala Primera (de lo Civil) del Tribunal Supremo (SSTS números 1147/2007, de 31 de octubre de 2007; 2900/2008, de 29 de mayo de 2008; 9361/2011, de 19 de diciembre de 2011; 5815/2012, de 25 de junio de 2012; 3443/2013, de 18 de junio de 2013) según la cual la ausencia de cobertura estatutaria no es óbice para admitir en Derecho la retribución del administrador, cuando todos los socios la conocen y consienten durante un período de tiempo, creando en el administrador una confianza legítima en la regularidad de sus percepciones.

### La exclusión del concepto de liberalidad en la nueva LIS

Sea como fuere, el caso es que hasta la fecha el rechazo de la deducibilidad del gasto que contravenía el ordenamiento mercantil se ha articulado a través de su calificación como liberalidad.

Y, en este sentido, el artículo 15 de la nueva LIS, cuando relaciona los gastos no deducibles, incluye en la letra e), relativa a los donativos y liberalidades, un inciso que aclara que *«no se entenderán comprendidos en esta letra e) 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»*.

Se clarifica, por tanto, que no son liberalidades no deducibles aquellas retribuciones que responden al ejercicio por el administrador social de funciones ejecutivas «ya sean las propias de la alta dirección (en cuyo caso, según la doctrina del vínculo, la relación del administrador con la empresa sería mercantil), ya sean las propias de una relación laboral ordinaria», y ello con independencia de que gocen o no de cobertura estatutaria.

La finalidad de la norma es clara: atajar la calificación como gasto no deducible de las retribuciones que responden a una prestación de servicios

incuestionable del administrador a la empresa y que reduce, verdaderamente, la capacidad económica de la empresa que los contrata.

Por ello, entendemos que la letra f) añadida al elenco tradicional de gastos no deducibles en el artículo 15 de la nueva LIS (según la cual no serán deducibles los gastos *«derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico»*) no debe ser óbice para admitir la deducibilidad de las retribuciones a esos administradores que desempeñan funciones ejecutivas en el día a día de la entidad.

En este sentido, aunque a nuestro juicio el problema de la deducibilidad de las retribuciones a los administradores que contravienen el ordenamiento jurídico nunca fue una cuestión de liberalidad, sino de ilicitud, esta nueva letra f) no tiene por objeto calificar como gasto no deducible las retribuciones de los administradores que, pudiendo ser contrarias al ordenamiento mercantil, han quedado ya excluidas del concepto de liberalidad. No pensamos que, cerrada la puerta de la calificación como liberalidad, quepa ahora abrir la ventana del gasto contrario a Derecho para negar la deducibilidad del gasto, y creemos, en cambio, que la regulación expresa de la retribución a los administradores en la letra e) debe prevalecer sobre la eventual aplicación de la regla especial contenida en la letra f).

Así, debe llamarse la atención sobre el hecho de que el anteproyecto de LIS se refería, en esta letra f), a *«los gastos ilícitos»* como no deducibles, mientras que la redacción final de la LIS atribuye esa consideración a los gastos *«derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico»*. Parecería, por tanto, que los gastos cuya deducibilidad quiere atajar la nueva letra f) son aquellos en los que el servicio prestado en contraprestación del gasto es en sí mismo ilícito. Sin embargo, el gasto de la retribución extraestatutaria a un administrador que desarrolla funciones ejecutivas no deriva de una actuación contraria al ordenamiento, pues, como señaló el Tribunal Supremo en su sentencia 1147/2007, de 31 de octubre de 2007, el ordenamiento mercantil *«no prohíbe la remuneración de los consejeros, sino que no consten en los estatutos la que se haya comprometido la sociedad a dar»*.

### LA INFLUENCIA DE LA REFORMA MERCANTIL EN ESTA CUESTIÓN

En cualquier caso, la reforma mercantil también ha coadyuvado a la solución del problema, pues, como proponía el informe de la Comisión de Expertos en

materia de gobierno corporativo, se ha clarificado el régimen de retribución de los administradores que, formando parte de un consejo de administración, desempeñan funciones ejecutivas.

En particular, se ha aclarado que la fijación de su retribución corresponde al consejo de administración y que el alcance subjetivo de la reserva estatutaria contenida en el artículo 217.1 de la LSC no incluye a estos consejeros que ejercen funciones ejecutivas por delegación del consejo. Así, el nuevo artículo 249 de la LSC, según la sido redactado por la Ley 31/2014, señala en sus apartados 3 y 4 que, «cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros» y que en ese contrato «se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro».

Queda aclarado, por tanto, que la retribución de los consejeros ejecutivos no ha de estar regulada en los estatutos sociales, sino en ese contrato que apruebe el consejo de administración.

## CONCLUSIONES

Como resultado de las dos reformas (mercantil y fiscal) puede concluirse:

Primero. Que cuando el órgano de administración adopte la forma de consejo, la conformidad a Derecho de la retribución de aquellos consejeros que ejerzan funciones ejecutivas, bien en el marco de una relación exclusivamente mercantil (si se aplica la doctrina del vínculo), bien en el marco de una relación laboral (si esta no es de alta dirección y no queda absorbida por el vínculo mercantil), dejará

de ser controvertida y no será necesaria su constancia en estatutos cuando exista el contrato a que se refiere el artículo 249 de la LSC.

Segundo. Que seguirá siendo necesaria la cobertura estatutaria de las retribuciones a administradores en órganos de administración simple (administrador único, solidario o mancomunado), si bien las retribuciones pagadas a esos administradores por el ejercicio de funciones ejecutivas en el día a día de la empresa no podrán ser calificadas como liberalidad para denegar su deducibilidad a efectos fiscales.

Tercero. Que seguirá siendo también necesaria la cobertura estatutaria de las retribuciones pagadas a los consejeros que no desarrollan funciones ejecutivas y que mantienen una relación exclusivamente mercantil con la empresa, si bien en este caso la falta de cobertura estatutaria sí podría determinar su calificación como liberalidad no deducible al no resultar aplicable el último inciso de la letra f) del artículo 15 de la nueva LIS a estos consejeros.

Para terminar, nos gustaría apuntar que la reforma fiscal no ha abordado otras cuestiones problemáticas que plantea la remuneración del administrador social. Por ejemplo, no se han abordado los criterios para dirimir si la prestación de servicios del administrador a la sociedad ha de quedar o no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, que es también una cuestión que suscita no pocas dudas en la práctica, sobre todo cuando se trata de consejeros ejecutivos que carecen de vínculo laboral. Y desde luego, no parece que desde el punto de vista laboral las reformas llevadas a cabo vayan a tener incidencia alguna en la doctrina jurisprudencial del vínculo y en la imposibilidad de compatibilizar la relación mercantil de consejero con la laboral de alto directivo.

Nos tememos, por tanto, que el régimen jurídico de estas personas seguirá dando que hablar en el futuro.

GLORIA MARÍN BENÍTEZ\*

\* Abogada del Área Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid).