

# La certeza estatutaria de la retribución de los administradores para su consideración como gasto deducible en el impuesto sobre sociedades

Análisis de la [RTEAC de 9 de abril de 2019, RG 3295/2016](#)

**José Pedreira Menéndez**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Oviedo*

## Extracto

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 9 de abril de 2019 considera que las retribuciones satisfechas por una sociedad anónima a sus administradores no son deducibles, porque su importe no aparece, a su juicio, efectivamente fijado en los estatutos sociales y el sistema establecido no permite conocer la cuantía que iban a percibir con certeza.

La controversia se refiere a los ejercicios 2009 a 2012 y se fundamenta en la normativa mercantil en vigor en aquellas fechas, sin tener en cuenta los cambios normativos que se han llevado a cabo con posterioridad. El órgano administrativo se limita a una interpretación literal de las normas, sin tener en cuenta la realidad social del tiempo en el que han de ser aplicadas, su contexto y la evolución existente en la materia.

La interpretación efectuada considero que se compatibiliza mal con el espíritu o finalidad de la norma, ya que se está eliminando un gasto real en el que ha incurrido la sociedad, hecho sobre el que no existe discrepancia, para determinar de manera ficticia la base imponible del impuesto sobre sociedades. El problema, como es sabido, arranca de la interpretación rigorista llevada a cabo en las famosas Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008, en el caso Mahou, y estas siguen generando litigiosidad tributaria una década después, pese a que el legislador ha intentado poner freno a esta situación, como expondré.

**Nota:** El presente trabajo se desarrolla dentro de los proyectos de investigación MINECO (DER2015-65922-P) y FC-GRUPIN-IDI-2018-00202.

## 1. Supuesto de hecho

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 9 de abril de 2019 (RG 3295/2016 –NFJ073207–) se dicta como consecuencia de la reclamación interpuesta por la obligada tributaria contra las liquidaciones giradas por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La Inspección consideró que las retribuciones satisfechas por el sujeto pasivo a los administradores no eran deducibles, porque su importe no aparecía efectivamente fijado en los estatutos de la entidad, donde tampoco figuraba, a su juicio, un sistema retributivo que permitiera conocer la cuantía con certeza.

Por el contrario, la empresa estima que las retribuciones pagadas a los administradores sí deben considerarse deducibles, porque aparecen contempladas en los estatutos, no siendo necesario a estos efectos que se determine en ellos el sistema exacto de cuantificación de la retribución.

El artículo 30 de los estatutos de la sociedad establecía respecto a la retribución de los administradores que:

La junta general decidirá lo que los administradores percibirán por gastos y dietas de asistencia a sus reuniones.

Los administradores tendrán derecho a una participación en los beneficios líquidos de cada ejercicio. La junta determinará su forma de distribución y la cuantía total que sumados todos los conceptos no podrá exceder del 10 % de los beneficios líquidos de cada ejercicio o de los límites que legalmente se hayan establecido en aplicación de las disposiciones que regulan la materia y con especial observancia de lo dispuesto en la ley aplicable.

Por tanto, los estatutos sí reconocían el carácter retribuido del cargo de administrador, pero se plantea el debate sobre la fórmula utilizada para fijar dicha retribución, puesto que,

si incumple las previsiones legales, a juicio de la Administración tributaria, el importe abonado no sería deducible y se convertiría en una liberalidad.

Desde luego, a mi juicio, la cláusula era clara, existiría una retribución fija por gastos y dietas de asistencia a las reuniones del consejo y, además, tendrían una participación en los beneficios líquidos de cada ejercicio. La junta general establecería las cuantías a percibir por cada uno de ambos conceptos, sin que la retribución total pudiera exceder del 10 % de los beneficios líquidos de cada ejercicio o la cuantía inferior que pudiera ser fijada por la normativa aplicable a la entidad. No cabe duda de que, si la disposición fuera ilegal, no habrían sido inscritos los estatutos en el Registro Mercantil.

## 2. Doctrina del tribunal

La Resolución del TEAC de 9 de abril de 2019 llega a la conclusión de que debe:

[...] confirmar el acuerdo liquidatorio en este punto, ya que los estatutos de XY, SA no establecían, para los ejercicios objeto de comprobación, el sistema de retribución de los administradores de la sociedad con certeza, por lo que no puede concluirse que las cantidades satisfechas por dicha sociedad a tales administradores puedan considerarse como gasto necesario para obtener los ingresos y, por tanto, deducible de la base imponible del IS en virtud de su normativa, no basta con que dicho gasto se haya efectivamente producido, sino que es «*conditio sine qua non*» que los estatutos de la sociedad hayan establecido su cuantía de forma determinada o perfectamente determinable.

## 3. Comentario crítico

El TEAC, a través de esta resolución, analiza la doctrina que ha venido estableciendo el Tribunal Supremo (TS) desde sus Sentencias de 13 de noviembre de 2008 (recs. cas. núms. 2578/2004 –NFJ030830– y 3991/2004 –NFJ030831–), reiteradas en las de 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 4279/2004 –NFJ038026–) y de 5 de febrero de 2015 (rec. cas. núm. 2795/2013 –NFJ057308–), en las que se indica que los estatutos deben precisar el concreto sistema retributivo de los administradores, no siendo suficiente que la norma estatutaria prevea varios sistemas, dejando a la junta de accionistas la determinación de cuál de ellos ha de aplicarse en cada momento.

A juicio de la Administración, para que el gasto sea deducible se deben cumplir dos premisas: que la posibilidad de retribución esté expresamente prevista en los estatutos sociales y que esa previsión permita conocer el importe a satisfacer con certeza.

Esta interpretación se ha realizado bajo la vigencia del artículo 130 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), que se limitaba a establecer que:

La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando consista en una participación en las ganancias, solo podrá ser detráida de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del 4 por 100, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.

La necesidad de que la retribución de los administradores esté prevista expresamente en los estatutos sociales, para que el gasto sea deducible, es algo claro y así ha sido fijado de forma reiterada por la jurisprudencia, como ya he indicado.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, este problema no se planteaba, puesto que dicha retribución estaba expresamente contemplada en los estatutos. Aquí, la discusión se centra en si los estatutos tienen que fijar con absoluta certeza cuál va a ser la retribución de los administradores, como entiende la Administración.

El TEAC viene a considerar que es preciso que los estatutos fijen que la retribución ha de ser esa y no otra para que se convierta en obligatoria, para que el gasto pueda calificarse como necesario para el ejercicio de la actividad.

Para ello se ampara en la Sentencia del TS de 21 de enero de 2010 (rec. cas. núm. 4279/2004 –NFJ038026–), que vino a establecer que para que la remuneración de los administradores fuera deducible era preciso que estuviera fijada en los estatutos y que, además, si consistía en una participación en beneficios, el porcentaje debía estar perfectamente determinado, no siendo suficiente la fijación de un límite máximo que quedaría como tope para la junta general. En el mismo sentido, y con anterioridad, la Sentencia del TS de 13 de noviembre de 2008 (rec. cas. núm. 2578/2004 –NFJ030830–) consideró que para que la retribución de los administradores estuviera fijada con «certeza» era preciso que se cumplieran como mínimo dos requisitos: el primero, que los estatutos precisen el concreto sistema retributivo, no pudiendo ser la junta de accionistas la que escoja cuál ha de aplicarse, y el segundo, que en caso de que la retribución vaya a consistir en un porcentaje sobre los beneficios, no es suficiente una previsión sobre su límite máximo, sino que deberá venir fijado estatutariamente.

En el caso resuelto por el TEAC no se cumple con las exigencias de esta jurisprudencia, que está dictada desde una interpretación estricta del TRLSA, por lo que, al amparo de la misma, se desestima la reclamación económico-administrativa.

Ahora bien, algún otro fallo que se cita por el TEAC no dice exactamente esto, como en las Sentencias del TS de 30 de octubre de 2013 (rec. cas. núm. 131/2012 –NFJ052827–) y de 2 de enero de 2014 (rec. cas. núm. 4269/2012 –NFJ053476–), en las que lo único que se

exige es el cumplimiento de la legislación mercantil para que la retribución satisfecha a los administradores pudiera ser considerada gasto deducible en la sociedad. La cuestión, por tanto, radica en determinar si la cláusula estatutaria respetaba la legislación mercantil o si no lo hacía, como considera la Administración<sup>1</sup>.

Desde una perspectiva mercantil, la cláusula fijaba una retribución fija (dietas de asistencia) y una variable (un porcentaje sobre resultados). Los sistemas de retribución son cumulativos, no alternativos, no pudiendo variar esta decisión la junta general. Siempre se deberían abonar los gastos, más una dieta, y, luego, si fuera posible, un variable que, sumado a lo anterior, no podrá exceder del 10 % de los beneficios líquidos.

Sin embargo, el TEAC considera que el porcentaje de retribución variable no puede ser fijado en cada ejercicio por acuerdo de la junta general, y los administradores y socios deben conocer con antelación cuál va a ser el mismo. Esta interpretación de la normativa mercantil, desde el ámbito tributario, no considero que sea correcta, y ha servido para generar una importante polémica y perjuicio a muchas sociedades, que han incurrido en un gasto real, pero han visto limitada su deducibilidad fiscal. Limitación que, dicho sea de paso, ha contravenido lo establecido en el Informe de la Dirección General de Tributos de 12 de marzo de 2009 (NFL012328), en el que se llegaba a la conclusión de que:

[...] si los estatutos de la sociedad, sea limitada o anónima, recogen el carácter remunerado del cargo de administrador, aun cuando no se cumplan los requisitos de certeza que han establecido las sentencias del Tribunal Supremo en cuestión, en aplicación de la Ley 61/1978 para que dicho gasto tenga la consideración de «obligatorio» y «necesario», sí que tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible de acuerdo con la regulación vigente del TRLIS, dado que representan un gasto contable, están registrados en los resultados de la sociedad, no representan una liberalidad y el TRLIS no establece particularidad específica alguna sobre las condiciones que deben cumplir estos gastos contables.

Desde luego, la doctrina mercantilista ha sido muy crítica con la interpretación efectuada desde el ámbito contencioso-tributario por desconocer el funcionamiento interno de la sociedad mercantil y hacer una interpretación literal de sus normas carente de justificación (*vid.*, por todos, Roncero, 2009).

Esta interpretación rigorista que limita las facultades de la junta general, exigiendo la certeza de la determinación de la retribución en los estatutos sociales, quiebra, a mi juicio, con la entrada en vigor del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se

---

<sup>1</sup> En principio debería existir una presunción de legalidad de la cláusula, ya que los estatutos estaban inscritos en el Registro Mercantil, por lo que se beneficiaban de la presunción de exactitud y validez que prevé el artículo 20 del Código de Comercio y el artículo 7 del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil.

aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), que estableció en su redacción originaria del artículo 217 que (la cursiva es nuestra):

1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución.
2. En la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, *la remuneración de los administradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos.*

Por su parte, el artículo 218.2 del TRLSC fijó la siguiente previsión:

En la sociedad anónima cuando la retribución consista en una participación en las ganancias, solo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento, o el tipo más alto que los estatutos hubieran establecido.

La evolución que se ha producido en materia de retribución de administradores en los últimos años ha llevado a la reforma en 2014 del artículo 217 del TRLSC, en el que actualmente se indica que (la cursiva es nuestra):

1. *El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración.*
2. *El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:*
  - a) una asignación fija,
  - b) dietas de asistencia,
  - c) participación en beneficios,
  - d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia,
  - e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución,
  - f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y
  - g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.
3. *El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá*

*vigente en tanto no se apruebe su modificación.* Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de estos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.

4. 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. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cauteles necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables.

Por su parte, el artículo 218, al abordar la remuneración mediante participación en beneficios, establece que:

1. Cuando el sistema de retribución incluya una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma. En este último caso, la junta general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales.
2. En la sociedad de responsabilidad limitada, el porcentaje máximo de participación en ningún caso podrá ser superior al 10 % de los beneficios repartibles entre los socios.
3. En la sociedad anónima, la participación solo podrá ser detraída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento del valor nominal de las acciones o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.

En consecuencia, hoy en día, está claro que los estatutos no deben fijar con «certeza» la retribución de los administradores, sino que han de indicar, si el cargo es retribuido, cuáles podrán ser las formas de retribución y, en caso de que haya una participación en beneficios, el porcentaje máximo que podrán percibir, pero se deja a la junta general un margen de decisión, como máximo órgano de la sociedad mercantil. Por tanto, la redacción que es objeto del litigio que se ha sustanciado en la Resolución del TEAC de 9 de abril de 2019 sería totalmente lícita conforme a la actual normativa.

Sería deseable que nuestros órganos revisores y jurisdiccionales realicen una interpretación de la normativa conforme a la realidad social del tiempo en el que ha de ser aplicada y atendiendo al contexto y a los antecedentes históricos y legislativos, como pide el artículo 3 del Código Civil y el artículo 12.1 de la Ley general tributaria. No limitándose a una interpretación literal del sentido de sus palabras, como la que vemos que se ha llevado a cabo en

el presente caso. La retribución de los administradores, una vez fijada en los estatutos, no es algo inmutable y que deba permanecer fijo, salvo modificación estatutaria, se debe permitir que la junta general, máximo órgano de la sociedad, pueda modular esta retribución adecuándola a las necesidades de la empresa en cada momento.

## Referencia bibliográfica

Roncero Sánchez, A. (2009). Grado de concreción del sistema retributivo de los administradores en los estatutos sociales de una sociedad anónima. *Revista de Derecho de Sociedades*, 32.

## Bibliografía

Brenes Cortés, J. (2016). La retribución de los consejeros ejecutivos en las sociedades de capital. *Revista de Derecho Mercantil*, 299.

Pedreira Menéndez, J. (2014). La retribución de los socios como administradores o trabajadores. *Revista Española de Derecho Financiero*, 162.