

La deducción de la retribución de administradores y consejeros*

Análisis de la [RTEAC de 17 de julio de 2020, RG 3156/2019](#)

José Pedreira Menéndez

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

Extracto

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 17 de julio de 2020 (RG 3156/2019 –NFJ078504–) vuelve a abordar la deducibilidad en el impuesto sobre sociedades (IS) de las retribuciones de administradores y consejeros de sociedades mercantiles. Han transcurrido 12 años desde las famosas Sentencias del Tribunal Supremo (TS) de 13 de noviembre de 2008 (recs. de casación núms. 2578/2004 –NFJ030830– y 3991/2004 –NFJ030831–) en el caso Mahou, donde se fijó el criterio de que las funciones mercantiles de administrador absorbían otras posibles funciones directivas amparadas en contratos laborales, generalmente de alta dirección. De este modo se estableció la llamada «doctrina del vínculo» por el que las funciones mercantiles priman sobre las laborales de dirección, de tal modo que el gasto vinculado al desempeño de estas últimas no sería una retribución laboral sino mercantil. Esta circunstancia significaba que, si los estatutos sociales no habían previsto la retribución del cargo de administrador, las cuantías pagadas a los mismos, aunque fuera a través de un contrato laboral, pasaban a ser consideradas liberalidades no deducibles.

La polémica generada por esta interpretación jurisprudencial parecía haberse superado por la redacción introducida en el artículo 15 e) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), al señalar que no tendrán la condición de donativos o 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».



* El presente trabajo se desarrolla dentro del Proyecto de Investigación FC-GRUPIN-IDI-2018-00202.

▶ Sin embargo, la Resolución del TEAC de 17 de julio de 2020 vuelve a incidir en la doctrina del vínculo y la considera vigente, por lo que excluye la deducibilidad de las retribuciones percibidas por los administradores si no está prevista mercantilmente. La novedad en este caso radica en que los administradores tenían suscritos contratos ordinarios de trabajo, no de alta dirección, por lo que sus funciones como empleados eran totalmente distintas de las que eran inherentes al ejercicio de su cargo en el consejo de administración. No obstante, la Administración tributaria considera que las funciones de «dirección» o «gerencia» realizadas como empleados por los administradores no dejan de ser funciones ejecutivas, asimilables a las de los consejeros delegados, por lo que sus retribuciones se asimilarían a lo previsto en el artículo 249 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC). Por tanto, el TEAC considera que se debe acudir de nuevo a la doctrina del vínculo y la retribución laboral queda subsumida en las funciones mercantiles de administradores, por lo que, si el cargo es gratuito, la retribución es contraria al ordenamiento mercantil e ilícita. Para llegar a esta conclusión se apoya en la interpretación que ha efectuado la Sentencia del TS de 26 de febrero de 2018 (Sala Civil, rec. núm. 3574/2017 –NCJ063041–) sobre los contratos suscritos con consejeros delegados, de donde se deduce la necesidad de que el cargo de administrador sea, previamente, retribuido. Una vez invalidado el carácter laboral de la relación, el TEAC invoca el artículo 10.3 de la LIS para considerar que se está en presencia de retribuciones contrarias al ordenamiento mercantil, al establecer los estatutos que el cargo de administrador será gratuito y, por tanto, ilícito, lo que excluye su deducibilidad, como determina el artículo 15 f) de la LIS.

1. Supuesto de hecho

La sociedad recurrente es la dominante de un grupo y retribuye a dos de sus administradores, como trabajadores, a través de un contrato laboral ordinario, por las funciones de gerencia y dirección del negocio en determinados ámbitos geográficos. La función laboral está totalmente desligada del desempeño de actividades como administrador, pero son cargos de dirección o gerencia dentro de la organización. La sociedad en sus estatutos establece que el cargo de administrador será gratuito.

La Administración considera que cualquier retribución percibida por un consejero por funciones de ejecución y gestión empresarial (dirección o gerencia), aunque sea en el marco de un contrato laboral ordinario, son realmente retribuciones por el ejercicio mercantil del cargo. En consecuencia, debe prevalecer la condición mercantil del administrador sobre la función laboral desempeñada, lo que implica la aplicación de la doctrina del vínculo.

2. Doctrina del tribunal

La Resolución del TEAC de 17 de julio de 2020 (RG 3156/2019 –NFJ078504–) dispone como doctrina que:

Estamos ante un caso claro en que resulta de aplicación la tantas veces repetida «doctrina del vínculo»; resultando además que la entidad no ha probado que los Sres. Bzq y Axy hubieran realizado unas tareas que quedasen fuera de las que tenían que realizar como administradores, en cuanto que consejeros de la sociedad; pues, según los Estatutos Sociales y la normativa mercantil, en cuanto que administradores tenían atribuida la gestión de X C ESPAÑA S.L. de manera omni-compreensiva, sin restricción alguna.

3. Comentario crítico

La Resolución del TEAC de 17 de julio de 2020, que analizamos, viene a revivir la doctrina del vínculo para extenderla más allá de lo que habían hecho en su día los tribunales de justicia del orden contencioso-administrativo.

Hasta la fecha, las retribuciones que percibían los administradores por la prestación de servicios como trabajadores, con contratos laborales ordinarios, se venían considerando gastos deducibles. El problema surge cuando esas funciones laborales están vinculadas a actividades de dirección o gerencia, ya que en estos casos el TEAC considera que debe intervenir la doctrina del vínculo, por lo que la relación mercantil debe primar sobre la laboral, afectando al tratamiento fiscal que debe darse a las retribuciones percibidas.

El TEAC parte del artículo 209 del TRLSC que señala que: «Es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley».

A continuación, analiza la jurisprudencia civil existente sobre este precepto y llega a la conclusión de que todas las funciones políticas o deliberativas y de decisión «societarias», por un lado, y las de ejecución y gestión «empresariales» corresponden a los administradores como tales. Las segundas, en su opinión, también son inherentes al cargo y no pueden deslindarse del mismo a través de un contrato laboral.

En consecuencia, si en una sociedad sus estatutos recogen que sus administradores son cargos gratuitos, todo pago que se efectúe a alguno de ellos por el ejercicio de funciones de dirección o gerencia estaría contraviniendo lo dispuesto en la normativa mercantil, con la inmediata consecuencia fiscal de que tales pagos no sean deducibles en el IS.

La no deducibilidad se debería a que los pagos han sido realizados contraviniendo el ordenamiento mercantil, por lo que sería de aplicación el artículo 10.3 de la LIS y se produciría la oportuna corrección del resultado contable.

A juicio del TEAC, para ser fiscalmente deducibles, los gastos contables no deben ser gastos contrarios al ordenamiento jurídico. Y los pagos efectuados a unos administradores cuyos cargos fuesen gratuitos estarían vulnerando frontalmente la legalidad mercantil. Los gastos contables deben ser gastos lícitos para ser fiscalmente deducibles.

El TEAC procede a analizar la vigente redacción del artículo 15 e) de la LIS y llega a la siguiente conclusión:

Según su construcción sintáctica, sobre todo la ubicación de la coma (,) que incorpora, el párrafo excluye que sean liberalidades lo pagado a los administradores

en dos supuestos: (I) por el desempeño de funciones de alta dirección, y (II) por el desempeño de otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad; con lo que, el que sean «derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad», este Tribunal entiende que **solo se predica para el desempeño de otras funciones, y no para el desempeño de funciones de alta dirección**; pues para que hubiese sido al contrario, esa coma (,) debería haber estado precediendo el término «derivadas», con lo que el significado evidentemente habría sido otro: por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones, derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

A juicio del TEAC la reforma fiscal hay que ponerla en conexión con la modificación que se llevó a cabo del artículo 249 del TRLSC por la Ley 31/2014 para regular la delegación de facultades del consejo de administración. De tal modo que solo se puede retribuir a los administradores si así está previsto en los estatutos y lo que se autoriza es que alguno de ellos, como consejero delegado o porque se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, pueda suscribir un contrato con la entidad, que no necesariamente será el de alta dirección, que permitirá que estas retribuciones sean deducibles fiscalmente. Pero, como ya hemos dicho, será preciso que el cargo de administrador sea remunerado con carácter general conforme a los estatutos sociales.

En definitiva, si los estatutos recogen que los cargos de los administradores son gratuitos, las retribuciones que se perciban por consejeros delegados o ejecutivos no serán deducibles.

La conclusión a la que podemos llegar, según la interpretación del TEAC, es que para que las retribuciones percibidas por los administradores sean deducibles es preciso que el cargo sea retribuido conforme a los estatutos. Los estatutos sociales deben establecer el sistema de remuneración de los administradores por sus funciones de gestión y decisión, con especial referencia al régimen retributivo de los consejeros que desempeñen funciones ejecutivas. Solo quedarían al margen las retribuciones que se perciban por el desempeño de otras funciones, no de dirección, como podría ser un trabajo ordinario ejecutado por el administrador en el seno de la sociedad, algo que ya había admitido la contestación a la Consulta de la Dirección General de Tributos (DGT) de 28 de mayo de 2015 (V1666/2015 -NFC054995-).

Hasta aquí la interpretación llevada a cabo por el TEAC que, en el fondo, no viene más que a reabrir el viejo problema de si el consejero ejecutivo puede ser retribuido cuando el resto de cargos del consejo son gratuitos, si no hay una previsión estatutaria al respecto.

El TEAC con su interpretación está vaciando de contenido a la reforma que se introdujo en el artículo 15 e) de la LIS, ya que si bien la retribución a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter

laboral con la entidad, no serían una liberalidad no deducible, pero sí un gasto contrario al ordenamiento jurídico y, en consecuencia, no deducible. Es decir, se llega al mismo resultado que, aparentemente, el legislador pretendió evitar.

Esto último es lo realmente más discutible, que un acto sea ilícito requiere un previo pronunciamiento judicial o administrativo, no siendo la Administración tributaria la competente para hacerlo en materia de retribución de administradores. Si la sociedad ha retribuido a algún administrador indebidamente, deberían iniciarse las debidas actuaciones contra ese acto, ya sea por parte de los socios u otros administradores, que terminarán con la correspondiente declaración de ilegalidad del acuerdo, pero no es la Administración tributaria la que tiene la facultad de anticipar esta circunstancia y llegar a la conclusión de que el acto es ilegal. Además, si acudimos al ordenamiento tributario, dada la autonomía del mismo, en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al abordar la calificación, se indica que las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, **y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez**. En este sentido, si para el administrador la renta percibida es un ingreso, para la sociedad debería ser un gasto. Resulta curioso que, cuando le interesa, la Administración invoca la autonomía del Derecho financiero y tributario, y cuando no, se ve ceñida por interpretaciones aisladas de la Sala de lo Civil del TS, que aún no ha refrendado esta jurisprudencia.

Desde luego, no puedo estar conforme con la interpretación llevada a cabo por el TEAC porque viene a reabrir un problema que afecta, sobre todo, a muchas pequeñas y medianas empresas (pymes). En estas entidades es habitual que el cargo de administrador sea gratuito, pero sí se retribuye a los administradores por el ejercicio de funciones directivas a través de un contrato ordinario, ni siquiera de alta dirección. Los motivos de este proceder son varios, que paso a exponer sucintamente.

En primer lugar, las retribuciones que perciben los administradores en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) tienen un diferente tipo de retención en función de que lo sean por el desempeño del cargo orgánico (35 %) o por el desempeño de un trabajo ordinario (ajustado a las rentas del contribuyente). Por lo general, en muchas pymes los administradores no obtienen rentas sometidas a un tipo medio de gravamen superior al 35 %, por lo que de aplicar este tipo de retención que corresponde a las retribuciones mercantiles estarían anticipando un ingreso a la espera de una posterior devolución, con la merma de liquidez que ello supone.

Ahora bien, si estos mismos administradores quieren disfrutar de la exención en el impuesto sobre el patrimonio (IP) y de la bonificación por transmisión de empresa familiar en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (ISD), se les exige que ejerzan efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales o del traba-

jo personal. La búsqueda de esta exención es la que genera en la práctica la colisión con las retenciones del IRPF.

Por una parte, no se quieren percibir rentas sometidas a una elevada retención y, por otra, se quiere disfrutar de la exención en el IP e ISD. De ahí que en muchas sociedades se establezca que el cargo de administrador es gratuito para, acto seguido, establecer que alguno de los administradores desempeñará una función laboral como gerente, director financiero, director de ventas, etc., a través de la que se le retribuye un salario, sometido a retención ordinaria y con el que se cumplirá el requisito exigido para la exención y bonificación del IP e ISD. Así lo estima la contestación a la Consulta vinculante de la DGT de 6 de agosto de 2009 (V1848/2009 –NFC034887–) en la que se reconoce la exención al socio que ejerza funciones de director administrativo/financiero, entendiéndose que esa relación laboral no se corresponde con una función ejecutiva como administrador. Como es lógico, la retribución percibida por el administrador, por el ejercicio de estas funciones laborales de dirección del negocio, venía siendo considerada como un gasto deducible a efectos del IS, sobre todo, desde la modificación llevada a cabo por el artículo 15 e) de la LIS. Incluso con anterioridad se había permitido la deducción en el IS de las retribuciones percibidas por el administrador-trabajador en su condición de «Jefe de Departamento Comercial», puesto de «dirección de departamento», que permite acogerse a la exención en el IP e ISD, como puede verse en la contestación a la Consulta de la DGT de 7 de febrero de 2012 (V0351/2013 –NFC046607–).

Este es el esquema habitual en innumerables pequeñas sociedades en España que, como consecuencia de la Resolución del TEAC que estamos comentando, ya no podrán seguir actuando así, ya que toda función directiva se entiende subsumida en la ejecución del cargo orgánico, con los problemas y los costes que ello les va a generar.

En primer lugar, deberán modificar sus estatutos y prever que el ejercicio del cargo de administrador podrá ser retribuido.

En segundo término, será preciso que alguno de sus administradores resulte efectivamente retribuido por el ejercicio de sus funciones directivas, con la correspondiente retención del 35 %, si quieren disfrutar de la exención en el IP e ISD.

Solo de este modo las retribuciones pagadas al administrador serán deducibles en el IS evitando la interpretación que previsiblemente efectuará la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la vista de la Resolución del TEAC y de alguna contestación a la consulta de la DGT que ya apuntaba esta línea interpretativa, como puede verse en las de 28 de mayo de 2015 (V1666/2015 –NFC054995–) y de 3 de junio de 2015 (V1763/2015 –NFC055264–).

En definitiva, la modificación legislativa efectuada en 2014 ha vuelto a quedar vacía de contenido, siendo preciso, de nuevo, que se ponga orden y un poco de sentido común en esta materia, coordinando las distintas normas implicadas, no solo mercantiles y tributarias,

sino también estas últimas entre sí. Tal vez la solución más sencilla fuera someter todas las rentas percibidas por los administradores al mismo tipo de retención que las rentas salariales, no generando la distorsión actualmente existente. Desde ese momento creo que buena parte de las pymes no tendrían inconveniente en prever estatutariamente la retribución de los administradores e incluso pagarles por este concepto, dando fin a un problema que lleva ya demasiados años en nuestros tribunales.