

«LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES COMO GASTO FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES»

T. Pérez Martínez

Por su gran trascendencia, se recogen los criterios mantenidos en las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008, recaídas en los recursos de casación 2578/2004 y 3991/2004 en relación con el tratamiento como gasto contable, y por tanto fiscal, de las retribuciones de los administradores de entidades.

El Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, establece en su artículo 10 que:

«1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la

aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.»

A la vista de este precepto puede concluirse que si la normativa fiscal no dice otra cosa, para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, se partirá del resultado contable.

Pues bien, en materia de retribuciones de administradores y su procedencia como gasto deducible para la determinación de la base imponible, nada dice la normativa fiscal actual, por lo que será la normativa mercantil la que establezca los requisitos que deben cumplir para tener

la consideración de gasto contable y por tanto también fiscal.

En este sentido el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas establece:

«Artículo 9. *Estatutos sociales.*

En los estatutos que han de regir el funcionamiento de la sociedad se hará constar:

g) La estructura del órgano al que se confía la administración de la sociedad, determinando los administradores a quienes se confiere el poder de representación, así como su régimen de actuación, de conformidad con lo dispuesto en esta Ley y en el Reglamento del Registro Mercantil. Se expresará, además, el número de administradores, que en el caso del Consejo no será inferior a tres, o, al menos, el número máximo y el mínimo, así como el plazo de duración del cargo y el sistema de su retribución, si la tuvieren.»

«Artículo 130. *Retribución.*

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 retribución consistente en la entrega de acciones, o de derechos de opción sobre las mismas o que esté referenciada al valor de las acciones, deberá preverse expresamente en los estatutos, y su aplicación requerirá un acuerdo de la Junta General de accionistas. Dicho acuerdo expresará, en su caso, el número de acciones a entregar, el precio de ejercicio de los derechos de opción, el valor de las acciones que se tome

como referencia y el plazo de duración de este sistema de retribución.»

Y, sobre el mismo tema, el artículo 66 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, establece:

«Artículo 66. *Carácter gratuito del cargo.*

1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución.
2. Cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos determinarán concretamente la participación, que en ningún caso podrá ser superior al 10 por 100 de los beneficios repartibles entre los socios.
3. 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.»

A pesar de la claridad de los preceptos anteriores, tradicionalmente se ha venido admitiendo como gasto las retribuciones satisfechas a los administradores con independencia de que estuviesen o no fijadas en los estatutos. Este criterio se ve profundamente modificado en las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008, recaídas en los recursos de casación 2578/2004 y 3991/2004 en relación con las retribuciones de los administradores, que constituyen jurisprudencia aplicable al caso y que a continuación resumimos.

Criterios manifestados en la Sentencia de 13 de noviembre de 2008 (recurso de casación núm. 2578/2004) en relación con las retribuciones de los administradores.

En primer lugar se recuerda que ya en Sentencia de 17 de octubre de 2006 se estableció que «la

retribución de los administradores debe ser fijada, en su caso, por los estatutos, por lo que si omiten toda referencia a la retribución ha de entenderse que el cargo es gratuito, línea que se consagra en el artículo 66.1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1995, al declarar que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución».

Por ello considera que a efectos fiscales, en virtud de las normas mercantiles y tributarias, la posibilidad de retribuir a los administradores de sociedades anónimas y, como consecuencia, considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende en todo caso de que estos últimos estén previstos en los estatutos sociales.

Continúa señalando que para considerar que la remuneración de los administradores es un gasto obligatorio a efectos de su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades no basta con que los estatutos sociales hagan una mención a las mismas, sino que, además, «la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos *con certeza*». Y para que pueda apreciarse que los estatutos establecen la retribución de los administradores «con certeza» deben cumplirse tres requisitos. El primero de ellos es que los estatutos «han de precisar el concreto sistema retributivo». En segundo lugar, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos. En tercer lugar, para que pueda sostenerse que los estatutos sociales establecen la retribución de los administradores «con certeza», cuando esta consista en una asignación de carácter fijo, no basta con que se prevea la existencia y obligatoriedad de la misma, sino que, además, es preciso que en todo caso los estatutos prevean el *quantum* de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía.

Criterios manifestados en la Sentencia de 13 de noviembre de 2008 (recurso de casación núm. 2578/2004) en relación con las retribuciones del consejero delegado.

De conformidad con el artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, se excluyen del ámbito regulado por la misma «la actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa solo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo».

Pues bien, en relación con dichos preceptos señala el Tribunal Supremo y, en particular, acerca de la posibilidad de compatibilizar la condición de miembro de los órganos de administración de una sociedad y la de personal de alta dirección, que:

- a) Los órganos de administración de las compañías mercantiles, «cualquiera que sea la forma que estos revistan, bien se trate de Consejo de Administración, bien de Administrador único, bien de cualquier otra forma admitida por la ley», tienen como función esencial y característica «las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad»; razón por la cual es erróneo «entender que los mismos se han de limitar a llevar a cabo funciones meramente consultivas o de simple consejo u orientación, pues, por el contrario, les compete la actuación directa y ejecutiva, el ejercicio de la gestión, la dirección y la representación de la compañía».
- b) «esas personas o individuos que forman o integran los órganos sociales, están unidos a la compañía por medio de un

- vínculo de indudable naturaleza societaria mercantil, y no de carácter laboral».
- c) «toda la actividad de los Consejeros, en cuanto administradores de la sociedad, está excluida del ámbito de la legislación laboral» en función de un criterio «estrictamente jurídico»; en efecto, en estos casos «no concurre ninguna de las características de la relación laboral», tal como la define el Estatuto de los Trabajadores.
 - d) La «ajenidad, nota fundamental tipificadora del contrato de trabajo, no existe, de ningún modo, en la relación jurídica de los miembros de los órganos de administración, ya que estos, como se ha dicho, son parte integrante de la propia sociedad, es decir, la propia persona jurídica titular de la empresa de que se trate».
 - e) En cuanto a la cuestión de si la doble actividad, como Consejero Delegado y como Director General, determina «una doble relación –la orgánica mercantil y la laboral especial de alta dirección– o si, por el contrario, ha de prevalecer una de ellas», se determina que, «para la concurrencia de la relación laboral de carácter especial mencionada no basta que la actividad realizada sea la propia del alto cargo, tal como la define el precepto reglamentario, sino que la efectúe un trabajador, como el mismo precepto menciona, y no un consejero en ejercicio de su cargo».
 - f) «el vínculo del Consejero Delegado con la sociedad no es de naturaleza laboral, sino mercantil».
 - g) No se ha cerrado la puerta a la posibilidad de que el Consejero de la sociedad «pueda a su vez desarrollar otras actividades dentro de la propia organización empresarial, que por sus características configuren una verdadera relación de trabajo»; de manera que, «como regla general, solo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, no calificable de alta dirección, sino comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral».
 - h) En atención a lo anterior, ha venido negando sistemáticamente que el Consejero Delegado de una sociedad tuviera al mismo tiempo con la empresa una relación laboral como personal de alta dirección.
 - i) En último lugar, la circunstancia de que el administrador «hubiese figurado en alta en el régimen general no es decisivo a efectos de determinar el carácter laboral de su relación, según establece una reiterada jurisprudencia»; y que tampoco es relevante que la entidad demandada «haya calificado la relación jurídica debatida como relación laboral de carácter especial de alta dirección».

Criterios manifestados en la Sentencia de 13 de noviembre de 2008 (recurso de casación núm. 3991/2004) con relación a las retribuciones de los administradores. (Crea jurisprudencia al reiterar los criterios contenidos en el recurso de casación núm. 2578/2004).

Para que sea considerada gasto fiscalmente deducible la remuneración de los miembros del Consejo de Administración debe estar fijada, en todo caso y sin excepción alguna, en los estatutos de la sociedad. En particular, y como se señaló en la Sentencia de 17 de octubre de 2006, «la retribución de los administradores debe ser fijada, en su caso, por los estatutos, por lo que si omiten toda referencia a la retribución ha de entenderse que el cargo es gratuito, línea que se consagra

en el artículo 66.1 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada de 1995, al declarar que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución».

Concluye el Tribunal Supremo que, a efectos fiscales, en virtud de las normas mercantiles y tributarias, la posibilidad de retribuir a los administradores de sociedades anónimas y, como consecuencia, considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende en todo caso de que estos últimos estén previstos en los estatutos sociales.

Para considerar que la remuneración de los administradores es un gasto obligatorio a efectos de su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades no basta con que los estatutos sociales hagan una mención a las mismas, sino que, además, «la retribución de los administradores ha de constar en los estatutos *con certeza*». Y para que pueda apreciarse que los estatutos establecen la retribución de los administradores «con certeza»

es preciso que se cumplan, al menos, los requisitos que se especifican a continuación, algunos de los cuales ya han sido fijados por este Tribunal. El primero de ellos es que los estatutos «*han de precisar el concreto sistema retributivo*».

Además, en segundo lugar, en el supuesto de que el sistema elegido sea el variable, y se concrete en una participación en los beneficios de la sociedad, no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos.

En tercer lugar, para que pueda sostenerse que los estatutos sociales establecen la retribución de los administradores «con certeza», cuando esta consista en una asignación de carácter fijo, no basta con que se prevea la existencia y obligatoriedad de la misma, sino que, además, es preciso que en todo caso los estatutos prevean el *quantum* de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía.