

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC089563

DGT: 06-09-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1927/2024

**SUMARIO:**

**IS. Gastos deducibles. Retribuciones a administradores y consejeros.** Las retribuciones de los administradores, cuando cumplen con los requisitos legales y contables, son fiscalmente deducibles, independientemente de su correcta previsión en los estatutos sociales.

**PRECEPTOS:**

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10, 11 y 15.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La sociedad consultante es cabecera de un Grupo que consolida a nivel mercantil y a nivel fiscal. Las principales actividades que realizan las distintas sociedades del grupo son la elaboración y comercialización de aceites y frutos secos. La persona física PF1 ostenta el cargo de presidente del consejo y primer ejecutivo (consejero delegado) de dicho Grupo empresarial, cuyo cargo quedó oficializado en el contrato de alta dirección firmado en enero de 2021 en la correspondiente sesión del Consejo de Administración. PF1 no ostenta ninguna participación en ninguna de las sociedades integrantes del Grupo. Tampoco tiene relación ni convive con ninguno de los socios del Grupo.

En concepto de retribución por el desempeño de sus funciones el consejero delegado recibe anualmente una cantidad fija, una retribución variable y otros beneficios sociales.

El artículo 26 de los estatutos de la sociedad consultante, en relación a la retribución del cargo de administrador, establece lo siguiente:

"El cargo de Administrador será retribuido, consistiendo la retribución en:

(i) una retribución fija dineraria que será determinada para cada ejercicio por acuerdo de la Junta General de Socios, y que se devengará con carácter anual o para los ejercicios que la Junta General de socios determine; y  
(ii) una cantidad variable, con carácter complementario a la retribución fija dineraria, que será determinada anualmente por acuerdo de la Junta General de Socios, y se calculará por tramos en base a los beneficios antes de impuestos auditados del grupo del que la Sociedad es holding, no pudiendo superar un porcentaje de hasta el 6%".

**Cuestión planteada:**

1. Se desea conocer si la remuneración variable que percibe el Consejero Delegado prevista en el artículo 26 de los Estatutos de la Sociedad debe ser calificada como una participación en beneficios en el sentido del artículo 218 de la Ley de Sociedades de Capital o, por el contrario, entiende que es una cantidad variable por cumplimiento de objetivos.

2. En caso de que la retribución variable establecida tenga la consideración de una participación en beneficios en aplicación del artículo 218 de la Ley de Sociedades de Capital, ¿sería fiscalmente deducible el gasto por retribución en la medida en que la remuneración variable para el primer ejecutivo se calcula sobre el resultado antes de impuestos del grupo consolidado y no sobre el resultado individual de la sociedad cabecera o holding, pudiendo existir determinados ejercicios donde el diez por ciento del beneficio distribuible entre los socios de forma individual sea inferior al importe de la remuneración variable?

3. Si la retribución variable va a ser considerada como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades en contraposición a lo que determina el redactado del artículo 15 f) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por cuanto la norma estatutaria no es contraria al ordenamiento jurídico al haber sido expresamente aceptada por el órgano responsable que vela por el cumplimiento de la normativa mercantil como es el Registrador Mercantil.

**Contestación:**

En primer lugar, es necesario señalar que el artículo 88.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), dispone lo siguiente:

“1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda”.

Por tanto, de conformidad con el apartado 1 del artículo 88 de la LGT, las consultas se formularán por los obligados tributarios respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda, por lo que la presente contestación no abordará las cuestiones de índole mercantil que se plantean en el escrito de consulta.

En segundo lugar, atendiendo a los hechos descritos en el escrito de consulta, la presente contestación parte de la consideración de que el gasto contable correspondiente a las retribuciones de PF1 es registrado y soportado en sede de la entidad consultante, sin ser objeto de repercusión a otras entidades del grupo.

Sentado lo anterior, el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) establece que:

“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”.

Por su parte, el artículo 11 de la LIS señala que:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)

3.1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

(...)”.

Por último, de acuerdo con el artículo 15 de la LIS, “no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de las funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

(...)”.

En relación con lo anterior debe tenerse en cuenta que el Tribunal Supremo, en reiterada jurisprudencia de la que es muestra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 13 de noviembre de 2008, Recurso de Casación núm. 3991/2004, consideró, respecto de los administradores de una sociedad con la que habían suscrito un contrato laboral de alta dirección que suponía el desempeño de las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias del cargo de administrador (esto es, la representación y

gestión de la sociedad), que el vínculo que les unía con la sociedad era exclusivamente de naturaleza mercantil y no laboral, al entenderse dichas funciones subsumidas en las propias del cargo de administrador, “porque la naturaleza jurídica de las relaciones se define por su propia esencia y contenido, no por el concepto que le haya sido atribuido por las partes”.

Conforme a la sentencia mencionada, para que fueran deducibles las retribuciones de los administradores de sociedades, era preciso que constara el importe concreto de las mismas en los Estatutos con absoluta certeza. Concretamente, en la misma se fijaba lo siguiente:

“...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, contrariamente a lo que mantiene la representación procesal de ..., no basta con la fijación de un límite máximo de esa participación, sino que el porcentaje debe estar perfectamente determinado en los estatutos, (...). En este sentido, y para el ámbito estrictamente mercantil, la D.G.R.N. ha indicado que «es suficiente la mera previsión de un límite máximo de retribución sin indicar cuál será el contenido de ésta»; y que «la medida de retribución de los administradores que consista en una participación en las ganancias, es decir, el tanto por ciento en que se cifra, debe constar en los estatutos con toda certeza, y ser también claramente determinable su base», porque, en otro caso «la inseguridad de la fijación, sobre su propia viabilidad, podría redundar (tanto) en perjuicio de los administradores», «como de los propios accionistas -y especialmente de los minoritarios, cuya participación podría eventualmente verse afectada por la decisión de la mayoría de atribuir una participación elevada a los administradores-».

No obstante lo anterior, recientemente, el Alto Tribunal en su Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 13 de marzo de 2024 (rec. nº 9078/2022), en un supuesto en el que una sociedad anónima había establecido, en sus estatutos, el carácter gratuito de los miembros del consejo de administración, ha concluido no sólo que no cabe aplicar, en el ámbito fiscal la teoría del vínculo, sino que, a su vez, ha señalado que, en todo caso, un incumplimiento mercantil no debe implicar, per se, el rechazo de la deducibilidad fiscal de las retribuciones satisfechas a los administradores. Así, en su Fundamento de Derecho Tercero (en el que transcribe prácticamente los Fundamentos de Derecho Cuarto y siguientes de la sentencia del mismo Tribunal de 18 de enero de 2024, rec. de casación 4378/2022), el Tribunal Supremo ha señalado lo siguiente:

“No cabe aplicar en el ámbito fiscal la teoría del vínculo, menos aún con la extensión que se pretende en el que ni siquiera se repara en las retribuciones que perciben los miembros del consejo de administración en su calidad de empleados por cuenta ajena; tampoco cabe calificar las retribuciones como donativo o liberalidad del artículo 14.1.e del TRLIS, sino que, en principio, son retribuciones, onerosas, que en cuanto han sido acreditadas y contabilizadas, deben considerarse gastos deducibles, sin que su no previsión estatutaria per se le haga perder esta condición, en tanto que por ese sólo hecho no se ha de considerar un acto contrario al ordenamiento jurídico, con el alcance que este tribunal Supremo, antes se ha transcrito pronunciamientos al respecto, le ha dado a dicha expresión”.

Respecto a la posibilidad de que la retribución a percibir por PF1 por la sociedad consultante pudiera incumplir lo previsto en el artículo 218 de la Ley de Sociedades de Capital (cuestión respecto de la cual este Centro Directivo no es competente para pronunciarse) y a las implicaciones tributarias derivadas de dicho incumplimiento, la reciente Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 27 de junio de 2023 (recurso de casación núm. 6442/2021), en relación a un supuesto en el que una sociedad limitada no había aprobado anualmente la retribución del administrador en la Junta General en una sociedad con un socio único, expone, en su fundamento jurídico sexto, lo siguiente:

“Por lo antes expuesto, no cabe que una presunta irregularidad mercantil -que solo admitimos ahora a efectos dialécticos- lleve a la errónea conclusión alcanzada por la Sala de instancia según la cual la falta de acuerdo de la junta implica que las retribuciones de los administradores constituyan una liberalidad no deducible en el impuesto sobre sociedades, lo que supone una mutación no ya fiscal, ni aun mercantil, sino puramente contractual, pues la relación entre los administradores y la sociedad es onerosa y no pierde su condición de tal en ningún caso. Las retribuciones a los administradores no pueden ser forzosamente insertas en la noción de liberalidades, que ha sido ampliamente desarrollada por este Tribunal Supremo como equivalentes a actos o negocios gratuitos o lucrativos.

(...)”.

En relación a la interpretación del concepto de gasto contrario al ordenamiento jurídico recogido en el artículo 15 f) de la LIS, la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, de 8 de febrero de 2021 (recurso de casación 3071/2021), ha señalado lo siguiente:

“No pueden equiparse sin más a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias, sería una interpretación contraria a su finalidad. La idea que está detrás de la expresión “actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico” debe ser acotada, han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esta expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, sobornos y otras conductas similares”.

Por tanto, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

De acuerdo con lo anterior, los gastos relativos a las retribuciones que perciba la persona física PF1, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 26 de los estatutos sociales, serán gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo y justificación documental, y siempre que no tengan la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación del algún precepto específico establecido en la LIS, tomando en consideración, a tal efecto, la interpretación contenida en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021 (recurso de casación 150/2021) citada supra.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas.