

Noticias

La retribución de los administradores de las sociedades mercantiles

Comentario a las Sentencias del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008.

Antonio Murillo Quirós
Abogado socio Bufete Ramón
Hermosilla & Gutiérrez de la Roza

Las recientes sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 (pnte. Sr. Aguillo Avilés), han generado una importante inquietud entre empresarios y sus asesores en relación a la deducibilidad como gasto en el Impuesto de Sociedades de aquellas cantidades que vienen recibiendo los administradores de las sociedades mercantiles por su participación en los órganos de administración de las mismas.

En las indicadas sentencias, se estudian los recursos de casación interpuestos por una sociedad anónima, frente a

sentencias de la Sala Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que, a su vez, habían conocido de los recursos interpuestos contra Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central que habían desestimado sendas reclamaciones interpuestas frente a las actuaciones de comprobación de la Oficina Nacional de Inspección de la Agencia Tributaria.

Señalados los antecedentes anteriores es necesario comenzar por situar el marco normativo que analizan las Sentencias del Tribunal Supremo que dan pie a este análisis, que no es otro que la Ley 61/1978 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, aplicable a aquellos ejercicios fiscales iniciados antes del 1 de enero de 1996. De igual forma, la norma de desarrollo de la citada Ley, fue el Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades.

Por ello, en primer lugar, es necesario realizar una primera precisión: las conclusiones que el Tribunal Supremo desarrolla en las sentencias citadas será aplicable a las normas citadas y, por ello, no son extrapolables de forma directa a la

normativa posterior y a la actualmente vigente.

Dicho lo anterior y con el fin de seguir un orden lógico en el análisis del presente asunto, es conveniente realizar un extracto o resumen de la doctrina del Tribunal Supremo en las meritadas Sentencias. Para ello es necesario comenzar recordando que el objeto de discusión se centra en la consideración de gasto deducible en el Impuesto de Sociedades de las cantidades abonadas a los administradores como retribución por su pertenencia al órgano de administración. A este respecto, el Tribunal Supremo concluye que, para que ello sea posible a la luz de la normativa de aplicación a los ejercicios fiscales analizados, deberán cumplirse los siguientes requisitos:

- a) Deberá existir una previsión en los estatutos de la sociedad mercantil indicando que el cargo de administrador es retribuido.
- b) Pero no basta con que los estatutos establezcan tal mención, sino que deberá constar con “certeza”. Para que pueda considerarse la existencia de la mencionada certeza, los estatutos habrán de concretar el sistema retributivo, sin que sea válido aludir a varios sistemas dejando su elección en manos del órgano de administración. En el caso de que el sistema establecido fuera de carácter variable, deberá fijarse en los estatutos exactamente el porcentaje de aplicación, sin que sea suficiente fijar un límite máximo. Por último, si la asignación de la retribución es de

carácter fijo, los estatutos sociales deberán establecer el “quantum” de la remuneración, o como mínimo los criterios que permitan determinarlo sin ningún margen de discrecionalidad.

A la vista de la doctrina del Tribunal Supremo, más arriba resumida, pero que es desarrollada en más de cuarenta páginas, se ha producido la lógica reacción de plantearse si tal doctrina podría ser extrapolable a la normativa actual y a la norma intermedia entre la vigente y la analizada por el Alto Tribunal y ello, y de manera especial, porque las sociedades mercantiles no están preparadas para cumplir los estrictos requisitos que requiere el Tribunal para que el referido gasto sea deducible. Esto, además, podría provocar una inmediata reacción de la Inspección tributaria en aplicación de la nueva Doctrina.

Para salir de la incertidumbre anterior, en primer lugar, es necesario realizar un examen de la normativa de aplicación desde la referida Ley 61/1978 hasta la actualidad, indicando que, con posterioridad a dicha norma y con aplicación a los ejercicios iniciados con posterioridad al 1 de enero de 1996, es de aplicación la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto Sobre Sociedades, que ha estado en vigor hasta la actual norma vigente que se contiene en el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, aplicable a los ejercicios fiscales que dieron comienzo con posterioridad al 1 de enero de 2004.

Continuando con el análisis cronológico de la cuestión, es necesario resaltar, que viene señalando la doctrina y el Tribunal Económico Administrativo Central, por todas su última Resolución de 18 de diciembre de 2008, que “*Con la Ley 43/1995 el panorama cambia radicalmente pues ésta no establece requisito especial alguno para la deducción de estas retribuciones*”. Y esta afirmación responde a que, frente a la exigencia de requisitos específicos para considerar deducible la retribución de los administradores que exigía la Ley 61/1978, la norma del año 1995 no establece especialidad o cumplimiento de requisitos específicos para la retribución de los administradores, mientras, si lo hace para que otros gastos contabilizados sean fiscalmente deducibles, lo que sin duda, supuso una novedad legislativa para la consideración a efectos del impuesto de sociedades de las retribuciones de los administradores de las sociedades.

La Ley 43/1995, remite a la legislación contable para la determinación del resultado del ejercicio y, con ello, para la determinación de los gastos fiscalmente deducibles. El Plan General Contable vigente con esa norma, señala que; “*El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho periodo menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos...*”. Y el Tribunal Económico Central señala que “*...Sin duda la retribución de los administradores constituye un gasto realizado para la obtención de los ingresos*”. Sin duda, conclusiones incompatibles con la resolución del Tribunal Supremo.

Por todo ello, si de acuerdo a la normativa indicada se han contabilizado

como gasto las retribuciones de los administradores, las mismas son reales y el cargo es retribuido conforme a los estatutos sociales, el gasto será deducible.

Resulta conveniente añadir una precisión respecto de la normativa mercantil, ya que tanto el artículo 130 de la Ley de Sociedades Anónimas como el artículo 66 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada establecen las circunstancias y límites que deberán respetar los estatutos de las sociedades (por ejemplo, en las sociedades limitadas, el porcentaje máximo de retribución de los administradores es el 10% de los beneficios repartibles entre los socios).

Por tanto, las cantidades en las que han sido remunerados los administradores deberán ajustarse a la previsión de sus estatutos sin que sean deducibles aquellas que excedieran de las previsiones estatutarias.

La zozobra reinante y sobre la que se llamaba la atención al inicio de estas palabras ha sido calmada de una manera fulminante por el informe realizado por la Dirección General de Tributos a petición de la Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, suscrito con fecha de 12 de marzo de 2009.

Dicho informe tiene como objetivo establecer el criterio del Centro Directivo acerca de si la vigente normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades admite la deducibilidad de los gastos en conceptos de retribuciones a los administradores de sociedades mercantiles, cuando, previéndose estatutariamente el carácter remunerado del cargo, no se cumpliera de forma escrupulosa

con todos y cada uno de los requisitos que, para cada tipo de retribución, establece la normativa mercantil.

El Centro Directivo, concluye señalando que; *“los gastos representativos de las retribuciones satisfechas a los administradores de sociedades mercantiles tienen la consideración de gastos fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto Sobre Sociedades, de acuerdo a 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.”*

Aunque desde su primera lectura se aprecia que la indeterminación de la expresión (*“de forma escrupulosa”*) da lugar a una indeseada flexibilidad a la hora de interpretar por parte de la Inspección, el cumplimiento de cada uno de los requisitos en relación con la retribución recibida, no es menos cierto que el informe contiene interesantes conclusiones sobre la materia, entre las que merecen destacarse las siguientes: (i) si los estatutos de la sociedades, sean limitadas o anónimas, recogen el carácter remunerado del cargo de administrador, aun cuando no se cumplan los requisi-

tos de certeza que han establecido las Sentencias del Tribunal Supremo de noviembre de 2008, si que tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible las retribuciones de los administradores (ii) siempre que representen un gasto contable, estén registradas en los resultados de la sociedades y no represente una liberalidad, serán deducibles.

Por tanto, la actual normativa del Impuesto Sobre Sociedades no establece condición específica alguna que deban cumplir los gastos por retribuciones satisfechas a los administradores y, aunque un gasto no sea obligatorio jurídicamente será deducible siempre que se realice para obtener ingresos y no se trate de una liberalidad.

En conclusión, es de agradecer que la Dirección General de Tributos haya salido al paso en este asunto con celeridad, ya que como recientemente señalaba el Presidente del Tribunal Supremo, a los habitualmente señalados males de nuestra Administración de Justicia (lentitud, falta de medios humanos y materiales...) debe unirse el de la incertidumbre jurídica en la aplicación e interpretación de las leyes y, sin duda, la actuación del nominado Centro Directivo evitará no pocas disputas entre la Agencia Tributaria y sus contribuyentes.