
**Problemática fiscal derivada de la retribución de
administradores a la luz de la reciente
jurisprudencia y doctrina administrativa**

Life
ABOGADOS

En los últimos años, y con motivo de una sentencia del Tribunal Supremo de fecha 13 de noviembre de 2008 (conocida como "*Caso Mahou*") se ha producido una evolución de la doctrina del Tribunal Supremo (TS) que, acogándose a la «*Teoría del Vínculo*» ha venido a limitar la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los miembros de los órganos de administración (administradores y consejeros) en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades pagadoras.

En las próximas líneas efectuaremos un breve repaso de las líneas básicas de dicha doctrina así como de la interpretación que de la misma viene haciendo la Dirección General de Tributos, efectuando a continuación unos breves consejos para evitar la existencia de contingencias fiscales en esta materia.

Aprovechamos para insistir en la importancia de la correcta fijación de la retribución de los miembros de los órganos de administración de las compañías, al ser éste un requisito imprescindible para poder aplicar los beneficios fiscales en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por parte de los socios de las sociedades de carácter familiar.

**LA RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES SEGÚN LA
DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO**

**DE LAS INDESEABLES CONSECUENCIAS DE LA
APLICACIÓN A ULTRANZA DE LA «*TEORÍA DEL
VÍNCULO*».**

Retribución de administradores según el Tribunal Supremo (TS)

1

SENTENCIA DEL TS. DE 13-11-2008 (Caso MAHOU). Peligroso antecedente:

Las conclusiones de la sentencia, dictada respecto al Impuesto sobre Sociedades (IS) vigente con anterioridad a 1996, y a partir de la cual se genera la presente problemática, fueron, en esencia, las siguientes:

❑ La pertenencia a los órganos de administración de las compañías se enmarca en el seno de una **relación estatutaria, de carácter mercantil**.

❑ La pertenencia al órgano de administración y el desempeño **conjunto** de otro tipo de funciones en la compañía (ya sea en el marco de un contrato de alta dirección o en el marco de una relación laboral común), **determina la absorción y subsunción del resto de funciones por parte de la relación estatutaria**.

❑ La anterior interpretación es consecuencia de la aplicación de la **«Teoría del Vínculo»**, importada del ámbito laboral, mediante la cual **se da primacía a la relación estatutaria frente al resto de relaciones**, entendiéndose que **todas ellas quedan absorbidas por la relación estatutaria o mercantil**.

❑ La consecuencia de tal interpretación es que la deducibilidad fiscal de las citadas retribuciones **«estatutarias»** -y en consecuencia, de la totalidad de funciones desempeñadas en la empresa- **está condicionada a su constancia expresa en los Estatutos Sociales** (al ser éste un requisito exigido expresamente por el Reglamento del IS vigente hasta 31-12-1995 para determinar la deducibilidad de la retribución), y al cumplimiento de una serie de requisitos formales relacionados con la concreción del sistema de retribución y la cuantificación de la retribución.

Retribución de administradores según el Tribunal Supremo (TS)

2

❑ La mención estatutaria exige que la retribución se fije **«con certeza»**, ya sea *«...fijando el quantum de la remuneración, o estableciendo los criterios que permitan determinar perfectamente, y sin margen de discrecionalidad, su cuantía...»*.

❑ **La falta de mención en los Estatutos, impide la deducción fiscal del gasto en el IS** de la entidad pagadora, al entenderse que lo pagado, al no ser obligatorio, constituye una **«liberalidad»**.

❑ La **totalidad** de retribuciones satisfechas (tanto por el desempeño de funciones como administrador como por otras funciones) se ven afectadas por la mencionada limitación, y en caso de no constar en los Estatutos, podrían ser rechazadas como «gasto deducible» del IS de la sociedad pagadora de las retribuciones.

RATIFICACIÓN DE DICHA DOCTRINA Y EXTENSIÓN DE LA MISMA A EJERCICIOS POSTERIORES A 1996.

La citada doctrina ha sido ratificada posteriormente por el propio **TS mediante sentencias de 13-05-2010 y 16-05-2012**, llegando incluso a considerar que la misma es **aplicable, a ejercicios posteriores a 1996**, en los que, recordemos, no se mantiene la previsión reglamentaria que exigía que en los Estatutos se fijara expresamente la retribución de los administradores (véanse en este sentido, **sentencias del TS de 21-02-2013 y 26-09-2013**).

En consecuencia, la *«teoría del vínculo»* interpretada con la literalidad que hace el TS debería hacer reconsiderar la necesidad de revisar los Estatutos de todas las sociedades para verificar su adecuación a tal criterio.

**DE LA INTERPRETACIÓN MÁS BENÉVOLA Y
FLEXIBLE EFECTUADA POR LA DIRECCIÓN
GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)**

Retribución de administradores según la DGT

1

INTERPRETACIÓN FLEXIBLE DE LA D.G.T.:

Curiosamente, la DGT ha efectuado una interpretación más benévola de la «*teoría del vínculo*» que la realizada por el TS, distinguiendo entre:

- (i) Por un lado, las retribuciones derivadas de la pertenencia al órgano de administración y de contratos de alta dirección, -a las que se les aplicará en su integridad **la «teoría del vínculo»- las cuales, en conjunto, requerirán su inclusión en los Estatutos**, y,
- (ii) Por otro, las **retribuciones derivadas de relaciones laborales y/o de prestaciones de servicios profesionales**, que **no deberán constar en los Estatutos** y que serán deducibles siempre y cuando cumplan ciertos requisitos.

❑ En consecuencia, para que las retribuciones a **miembros del órgano de administración** y las que se derivan de **contratos de alta dirección** -que se subsumen dentro del concepto de **relaciones estatutarias o mercantiles**- sean fiscalmente deducibles en el IS, es preciso que las mismas **consten expresamente en los Estatutos**.

❑ Por el contrario, la deducibilidad en el IS de las **retribuciones derivadas de relaciones laborales ordinarias y/o de prestaciones de servicios** es independiente de lo anterior, y no exige su constancia en Estatutos, estando exclusivamente condicionada su deducibilidad a que se cumplan los siguientes requisitos:

- Inscripción contable.
- Correlación de ingresos y gastos.
- Imputación con arreglo a devengo.
- Justificación documental, y,
- Valoración a Valores de Mercado.

iii LA CRUEL REALIDAD !!!!

LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS ESTÁ APLICANDO LITERALMENTE LA «TEORÍA DEL VÍNCULO» Y ESTÁ INCOANDO ACTAS DE INSPECCIÓN A QUIENES DE FORMA CONJUNTA FORMEN PARTE DEL ÓRGANO DE ADMINISTRACIÓN Y PERCIBAN RETRIBUCIONES POR EL DESEMPEÑO DE OTRAS FUNCIONES (YA SEA EN EL MARCO DE UNA RELACIÓN DE ALTA DIRECCIÓN O DE UNA RELACIÓN LABORAL COMÚN), SIEMPRE Y CUANDO LA RETRIBUCIÓN COMO ADMINISTRADOR NO ESTÉ DEBIDAMENTE RESEÑADA EN LOS ESTATUTOS SOCIALES.

Retribución de administradores para la Inspección de los Tributos

1

INTERPRETACIÓN LITERAL DE LA INSPECCIÓN DE LOS TRIBUTOS.

Más allá de las disquisiciones teóricas y de las distintas interpretaciones, lo cierto es que la Inspección de los Tributos está incoando Actas de Inspección por considerar como **gastos no deducibles** aquellos en los que en una misma persona concorra la circunstancia de pertenecer al órgano de administración y de percibir retribuciones por el desempeño de otras funciones (ya sean gerenciales o de otro tipo), siempre y cuando la retribución del órgano de administración figure como *«gratuita»*, o de *figurar*, no cuente con los requisitos fijados por la doctrina del TS para determinar con exactitud el sistema retributivo y la cuantificación de la retribución a los miembros del órgano de administración.

Para evitar lo anterior resulta imprescindible efectuar un detenido análisis de las circunstancias de cada compañía, de la composición de su órgano de administración, de las funciones desempeñadas por las personas que lo integran, así como de la retribución que perciben por sus servicios, al objeto de evitar incurrir en posibles contingencias de carácter tributario, y con el fin de planificar adecuadamente otros tributos, tales como el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Desde LIFE Abogados ponemos a su disposición los mejores profesionales en el ámbito mercantil y jurídico-tributario para analizar cada situación y para asesorar y planificar adecuadamente la política retributiva de las personas que forman parte de los órganos de administración de cada compañía, al objeto de evitar que éstas puedan incurrir en contingencias fiscales por tal motivo.