

Deducibilidad de las cantidades satisfechas por una sociedad a sus administradores mercantiles por las funciones o actividades de dirección o gerencia

INFORMA 142821

El artículo 15 e) de la LIS establece que no se entenderán comprendidas entre las liberalidades las retribuciones de los administradores en el desempeño de funciones de alta dirección, por lo que no cabe negar la deducibilidad de tales gastos en atención a lo dispuesto en esta letra e), ello necesariamente ha de integrarse con la no deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto, recogida expresamente por la letra f) del artículo 15 de la LIS. Así, no se pueden ignorar los requisitos que la normativa mercantil, conforme a los cuales se exige, en cuanto a la fijación de estas retribuciones, la constancia estatutaria prevista en el artículo 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, esta exigencia resulta aplicable, no solo a los consejeros que no realizan funciones ejecutivas, sino también a los que sí las desarrollan y perciben por ellas la correspondiente retribución.

Esto es, son deducibles las cantidades satisfechas por una sociedad a sus administradores mercantiles por las funciones o actividades de dirección o gerencia siempre que estén fijadas en los Estatutos.

Resolución 00/03156/2019/00/00 del TEAC de 17/07/2020

Criterio:

Si bien según el artículo 15 e) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en el ejercicio 2015 (Ley 27/2014) no se entenderán comprendidas entre las liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, por lo que no cabe negar la deducibilidad de tales gastos en atención a lo dispuesto en esta letra e), ello necesariamente ha de integrarse con la no deducibilidad fiscal de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto, recogida hoy expresamente por la Ley 27/2014 en la letra f) de su art. 15. De forma que no se pueden ignorar los requisitos que la normativa mercantil establece en cuanto a la fijación de estas retribuciones, requisitos que, en lo que se refiere a la constancia estatutaria prevista en el artículo 217 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, según la redacción llevada a efecto por la Ley 31/2014, la Sentencia de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2108 (rec. casación número 3574/2017) concreta que esta exigencia resulta aplicable, no solo a los consejeros que no realizan funciones ejecutivas, sino también a los que sí las desarrollan y perciben por ellas la correspondiente retribución.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

Artículo 217. Remuneración de los administradores.

Texto original publicado el 03/07/2010, en vigor a partir del 01/09/2010

1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución.

~~2. En la sociedad de responsabilidad limitada, 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 de conformidad con lo previsto en los estatutos.~~

Modificación Ley 31/2014, de 3 de diciembre, en vigor a partir del 01/01/2015

1. El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración.

2. El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:

- a) una asignación fija,
- b) dietas de asistencia,
- c) participación en beneficios,
- d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia,
- e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución,

	<p>f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviere motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y</p> <p>g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.</p>
	<p>3. El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación. Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de éstos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.</p>
	<p>4. La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables.</p>

Artículo 218. Remuneración mediante participación en beneficios.
 Texto original publicado el 03/07/2010, en vigor a partir del 01/09/2010

1. ~~En la sociedad de responsabilidad limitada cuando la retribución tenga como base una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma, que en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.~~
2. ~~En la sociedad anónima cuando la retribución consista en una participación en las ganancias, solo podrá ser detrída 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 cuatro por ciento, o el tipo más alto que los estatutos hubieran establecido.~~

(...)

Artículo 249. Delegación de facultades del consejo de administración.
 Texto original publicado el 03/07/2010, en vigor a partir del 01/09/2010

1. ~~Cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran otra cosa, el consejo de administración podrá designar de su seno una comisión ejecutiva o uno o más consejeros delegados, sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona.~~
2. ~~En ningún caso podrán ser objeto de delegación la rendición de cuentas de la gestión social y la presentación de balances a la junta general, ni las facultades que ésta conceda al consejo, salvo que fuese expresamente autorizado por ella.~~
3. La delegación permanente de alguna facultad del consejo de administración en la comisión ejecutiva o en el consejero delegado y la designación de los administradores que hayan de ocupar tales

Modificación Ley 31/2014, de 3 de diciembre, en vigor a partir del 01/01/2015

1. Cuando el sistema de retribución incluya una participación en los beneficios, los estatutos sociales determinarán concretamente la participación o el porcentaje máximo de la misma. En este último caso, la junta general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales.
2. En la sociedad de responsabilidad limitada, el porcentaje máximo de participación en ningún caso podrá ser superior al diez por ciento de los beneficios repartibles entre los socios.
3. En la sociedad anónima, la participación solo podrá ser detrída 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 cuatro por ciento **del valor nominal de las acciones** o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.

Modificación Ley 31/2014, de 3 de diciembre, en vigor a partir del 24/12/2014

2. La delegación permanente de alguna facultad del consejo de administración en la comisión ejecutiva o en el consejero delegado y la designación de los administradores que hayan de

cargos requerirán para su validez el voto favorable de las dos terceras partes de los componentes del consejo y no producirán efecto alguno hasta su inscripción en el Registro Mercantil.

ocupar tales cargos requerirán para su validez el voto favorable de las dos terceras partes de los componentes del consejo y no producirán efecto alguno hasta su inscripción en el Registro Mercantil.

3. Cuando un miembro del consejo de administración sea nombrado consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas en virtud de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre este y la sociedad que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El consejero afectado deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación. El contrato aprobado deberá incorporarse como anejo al acta de la sesión.

4. En el contrato se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo, en su caso, la eventual indemnización por cese anticipado en dichas funciones y las cantidades a abonar por la sociedad en concepto de primas de seguro o de contribución a sistemas de ahorro. El consejero no podrá percibir retribución alguna por el desempeño de funciones ejecutivas cuyas cantidades o conceptos no estén previstos en ese contrato.

El contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general.



Jurisprudencia reciente:

[SAN 368/2023 de 11/01/2023](#) en relación con el IS de los ejercicios 2009 a 2012

La Audiencia Nacional estima válida la deducción en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones de administradores alejándose de la “doctrina del milímetro”.

Fecha: 11/01/2023

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia de la AN de 11/01/2023](#)

La AN examina la deducibilidad de las retribuciones satisfechas a los administradores en aplicación de los estatutos sociales.

El TEAC analiza el motivo en sosteniendo que para que puedan deducirse como gastos las retribuciones de los administradores de la entidad es necesario que concurren dos requisitos: " *que la posibilidad de retribuciones esté expresamente prevista en los estatutos sociales y que esa previsión permita conocer el importe a satisfacer con certeza*".

Añade que el art 30 de los Estatutos prevé en relación con la retribución de los administradores que: " *La Junta determinará su forma de distribución y la cuantía total que sumados todos los conceptos no podrá exceder del 10% de los beneficios líquidos de cada ejercicio o de los límites que legalmente se hayan establecido en aplicación de las disposiciones que regulan la materia y con especial observancia de los dispuesto en la ley aplicable*".

Y concluye que " aunque pudiera entenderse que se establece como obligatorio satisfacerles alguna cantidad, no recoge una concreta modalidad de retribución, sino que únicamente prevé un límite cuantitativo máximo de la misma para cuando se de tal eventualidad...límite máximo que....no es suficiente a los efectos de permitir la deducibilidad de la remuneración de los miembros del Consejo de Administración".

En suma, no cabe deducir el gasto pues los estatutos no han establecido la cuantía de una forma "determinada o perfectamente determinable".

La AN concluye que lo que la Administración Tributaria y el TEAC está aplicando es la denominada "doctrina del milímetro" exigiendo que el porcentaje concreto o la cantidad concreta este especificada en los estatutos, de forma que la Junta, de facto, no tenga margen de decisión alguno o lo tenga muy limitado.

La tesis que está sosteniendo esta Sala de la AN de forma reiterada es que la cuestión de la retribución de los administradores es una cuestión de legalidad. De forma que, sin con arreglo a la legislación mercantil la retribución de los administradores es conforme con el ordenamiento jurídico, dicha retribución constituye un gasto deducible.

En nuestra opinión, si partimos de los estatutos y de una lectura de los mismos acordes con la finalidad buscada por la norma, **nos parece que la Administración incurre en una interpretación en exceso rígida**. En efecto, el sistema retributivo se encuentra definido en los estatutos, se establece un límite máximo y se deja la cuantificación a la Junta en cada ejercicio, la Junta ha aprobado y cuantificado las concretas retribuciones y consta que se ha procedido a una retribución notablemente inferior al 10% máximo permitido. No vemos pues que se hayan menoscabado las garantías de los socios, ni que haya existido impugnación alguna de los acuerdos de la Junta.

Por todas estas razones consideramos que, siendo conforme a Derecho la retribución pactada, estamos ante un gasto deducible.

[SAN 4334/2022 DE 21/09/2022](#) en relación con el IS 2011

En los Estatutos de la compañía se fija el siguiente sistema de retribución.

"Artículo 37. Retribución.

1. El cargo de Consejero es retribuido.

2. La retribución de los Consejeros en su condición de tal consistirá en una asignación fija anual a periódica, y en una retribución variable en especie.

3. La remuneración, global y anual, para todo el Consejo de Administración y por los conceptos anteriores, será la cantidad que a tal efecto determine la Junta General (que permanecerá vigente hasta tanto ésta no acuerde su modificación), si bien el Consejo de Administración podrá reducir este importe en los ejercicios en que lo estime conveniente. Corresponderá al propio Consejo de Administración la distribución del importe citado entre los administradores en la forma, momento y proporción que libremente determine, pudiendo existir retribuciones diferentes en función de (i) las características concurrentes en cada Consejero o categoría de Consejeros, (ii) las funciones y responsabilidades atribuidas dentro del Consejo y sus Comisiones y (iii) las restricciones prevista en los presentes estatutos sociales o en el Reglamento del Consejo de Administración en relación con el cobro de retribución por el cargo de Consejero en otra u otras sociedades del Grupo, correspondiendo igualmente al Consejo la determinación de la periodicidad y forma de pago de la asignación.

Los Consejeros no podrán ser retribuidos más de una vez por el desempeño de tal cargo si pertenecen al Consejo de Administración de otra u otras sociedades del Grupo.

4. Sin perjuicio de las retribuciones anteriormente mencionadas, la retribución de los Consejeros ejecutivos también podrá consistir en la entrega de acciones, o de derechos de opción sobre las mismas o en cantidades referenciadas al valor de las acciones. La aplicación de esta modalidad de retribución requerirá el acuerdo de la Junta General, expresando, en su caso, el número máximo de acciones que se podrán asignar en cada ejercicio a este sistema de remuneración, el precio de ejercicio o el sistema de cálculo del precio de ejercicio de las opciones sobre acciones, el valor de las acciones que, en su caso, se tome como referencia y el plazo de duración del plan

5. Adicionalmente, los administradores tendrán derecho al abono o reembolso de los gastos razonables en que éstos hubieran incurrido adecuadamente como consecuencia de su asistencia a reuniones y demás tareas relacionadas directamente con el desempeño de su cargo de administrador, tales como los de desplazamiento, alojamiento, manutención y cualquier otro en que pudiera incurrir

6. Con independencia de las retribuciones previstas en los subapartados precedentes, derivadas de la pertenencia al Consejo de Administración, los Consejeros que desempeñen funciones ejecutivas, sea cual fuere la naturaleza de su relación con la Sociedad, tendrán derecho a percibir las remuneraciones, laborales o profesionales, fijas o variables, dinerarias o en especie, que, por acuerdo del Consejo de Administración, procedan por el desempeño de dichas funciones,

incluyendo la participación en los sistemas de incentivos que, en su caso, se establezcan con carácter general para la alta dirección de la Sociedad que podrán comprender entregada acciones o de derechos de opción sobre las mismas o retribuciones referenciadas al valor de las acciones, en todo caso con sujeción a los requisitos que se establezcan en la legislación vigente en cada momento, y la participación en los sistemas de previsión y seguro oportunos. En caso de cese en dichas funciones podrán tener derecho, en los términos y condiciones que apruebe el Consejo de Administración, a una compensación económica adecuada. Las retribuciones que correspondan por los conceptos señalados y los demás términos y condiciones de la relación se incorporarán al oportuno contrato, que deberá ser aprobado por el Consejo de Administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros. El Consejero afectada deberá abstenerse de asistir a la deliberación y de participar en la votación.

7. La Sociedad podrá, adicionalmente, contratar un seguro de responsabilidad civil para cualquier consejero o antiguo consejero de la Sociedad o de cualquier sociedad vinculada en las condiciones usuales y razonables teniendo en cuenta las circunstancias de la propia Sociedad.

La Sociedad reembolsará a los administradores los gastos que hayan realizado e indemnizará a cualquier consejero o antiguo consejero de la Sociedad o de cualquier sociedad vinculada de los perjuicios que hayan experimentado a consecuencia o con ocasión del desempeño de las funciones propias de su cargo, incluidos los que se deriven de procedimientos penales, administrativos o civiles entablados en su contra, excepción hecha de los gastos y perjuicios que traigan causa del incumplimiento por los administradores de sus deberes legales frente a la Sociedad. Ningún consejero o antiguo consejero de la Sociedad o de una sociedad vinculada será responsable ante la Sociedad o los accionistas por los beneficios facilitados en virtud de este artículo y la percepción de dichos beneficios no incapacitará a dicha persona para ser o llegar a ser consejero de la Sociedad

8. A los Consejeros, una vez hayan cesado, se les aplicará el régimen de derechos que apruebe la Junta General(en su caso, como parte de la política de remuneraciones de los Consejeros) en relación con los billetes de avión de las compañías aéreas filiales o participadas de la Sociedad y con las que la Sociedad (o su compañías aéreas filiales o participadas) mantenga acuerdos sobre esta materia"

A juicio, tanto de la Inspección como del TEAC

"(...) el sistema de retribución previsto en los estatutos de la sociedad recurrente no cumple adecuadamente con el requisito de certeza exigido por el Tribunal Supremo puesto que no determina el concreto sistema retributivo de los consejeros (así, por ejemplo, se desconoce qué tipo de retribuciones en especie percibirán, se desconoce si los consejeros ejecutivos percibirán o no retribuciones basadas en acciones o derechos de opción sobre las mismas o en cantidades referenciadas al valor de las acciones y, aunque se establece que la remuneración global y anual para todo el consejo de administración, no consta que la junta general la haya llegado a fijar).

Y, en segundo lugar, a que esa misma indefinición afecta a todos los consejeros, desempeñen o no funciones ejecutivas toda vez que esta distinción carece de soporte normativo que la avale.

A juicio de la Sala

- El art. 37 de los estatutos de la sociedad recurrente delimitan un " sistema de retribución" que se ajusta a las exigencias normativas y jurisprudenciales de aplicación en el ámbito mercantil.
- Que no se concrete en los estatutos el tipo de retribuciones en especie que percibirán los consejeros o si los consejeros ejecutivos percibirán o no retribuciones basadas en acciones o derechos de opción sobre la mismas o en cantidades referenciadas al valor de las acciones o que no se establezcan indicadores o parámetros de referencia son, en todo caso, circunstancias que no enervan la conclusión expuesta.
- El hecho de que ese sistema de retribución fijado en los estatutos sociales distinga entre consejeros con funciones ejecutivas y el resto de consejeros no equivale a

afirmar, no supone necesariamente que las retribuciones pactadas a favor de sus consejeros infrinjan la normativa mercantil.