

# Remuneración administradores

---

## Comentario a la Resolución del TEAC 17/07/2020

22 diciembre 2020

# Índice Resolución TEAC

---

- Hechos
- No deducibilidad del gasto en el IS hasta 31/12/2014
- Desde 1/1/2015 tras modificaciones normativas 2015
- Previsiones mercantiles para la deducción del gasto en sociedades no cotizadas

Otras consideraciones: Situación actual, dudas interpretativas, sentencias relevantes

# Hechos

---

- Los estatutos de la sociedad establecen que el cargo de administrador es **gratuito**
  
- Retribución 2012-2015 percibida por dos personas físicas:
  - Miembros del Consejo de Administración de la sociedad
  - Y empleados con contrato de trabajo

La sociedad entiende que no son relaciones de alta dirección sino relaciones laborales ordinarias

La inspección "ajusta" una parte de las retribuciones satisfechas pues la otra parte es refacturada por la sociedad a una filial del grupo en Portugal.

# Examen situación antes de 2015

---

- Análisis en abstracto de la problemática...**No deducibilidad en el IS de la remuneración de administradores** por las **funciones de gerencia o dirección** cuando los estatutos establecen que el cargo es **gratuito**.
  
- Normas IS anteriores a 2015 (Ley 61/1978, 43/1995, 4/2004)
  
- **“Teoría del vínculo” o “tratamiento unitario”**
  - La relación mercantil de administrador prevalece frente a la laboral de gerencia o dirección. La mercantil subsume y absorbe a la laboral
  - Excluidas las relaciones ordinarias (conserje) o profesionales (abogado)

# Examen situación antes de 2015

---

## Fundamento:

- ❑ Art. 209 LSC “es competencia de los administradores la gestión y la representación de la sociedad en los términos establecidos en esta ley”
  
- ❑ Cita STS civil 17/04/2015  
Para permitir la exclusión ha de probarse el *“elemento objetivo de distinción entre actividades debidas por una y otra causa”*, ha de ser *“preciso y cierto sin que sirvan situaciones ambiguas de realización por el administrador”*... incompatible con el régimen de transparencia y claridad que exige la norma
  
- ❑ Cita la reciente STS 26/02/2018 para aclarar que no cabe discriminar entre
  - ❑ Funciones políticas o deliberativas y de decisión “societarias”
  - ❑ Funciones de ejecución y gestión “empresariales”No se admite la remuneración por las funciones ejecutivas (contrato) sin previsión estatutos y acuerdos de Junta General

# Examen situación antes de 2015

---

## Fundamento mercantil:

- Cita la normativa mercantil anterior (130 LSA y 66 LSL y el 217 LSC) y concluye que si una sociedad paga a sus directivos con **funciones de dirección** que fueran además administradores (estatutos cargo **gratuito**), como la relación de administrador absorbe a la otra, esa sociedad **habrá pagado a sus directivos contraviniendo lo dispuesto en la específica normativa mercantil.**
- Inmediata consecuencia fiscal de que tales pagos no serían deducibles en el IS

# Examen situación antes de 2015

---

## Fundamento fiscal:

- Inicialmente como **liberalidades (art. 14.1.e) 4/2004)** no por su "*animus donandi*", no por "*necesidad*" del gasto, sino porque **no eran *debidos ni exigibles***, al impedirlo los estatutos...
- Más tarde por ser ***pagos hechos en contravención del ordenamiento mercantil*** con asiento en el 10.3 LIS "*...la base imponible...de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones...*"
- Cita STS 11/02/2010 "obviamente los ***gastos ilícitos*** no pueden ser deducidos por su inidoneidad"
- BOICAC dice que sí es gasto, pero NO se centra el asunto en la "necesariedad" del gasto sino en su "***legalidad***"
- "*resulta insólita cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil*"

# Examen situación desde 1/1/2015

---

Análisis modificación LIS 27/2014

Análisis novedades mercantiles Ley 31/2014

# Modificaciones de la Ley 27/2014

---

## □ Gastos fiscalmente no deducibles (art. 15)

### ■ e) *Los donativos y liberalidades: ...*

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

Según TEAC dos supuestos (la coma):

- Funciones de alta dirección
- Funciones derivadas de carácter laboral (ya aceptado previamente...conserje y abogado)

### ■ f) ***Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.***

# Modificaciones de la Ley 27/2014

---

- ❑ Pudiera pensarse que la norma atribuye a las mismas el carácter de deducibles en todo caso y sin ninguna otra consideración (así parecía según consultas DGT de 2016: V1986, V3921, V4513, V5138)...
- ❑ **Pero...**el precepto dice lo que dice... necesariamente ha de integrarse con **que la normativa fiscal jamás ha permitido la deducibilidad de los gastos que vulneran el ordenamiento jurídico en su conjunto**; algo que, además, la propia Ley 27/2014 ha venido a recoger así expresamente, y precisamente en el párrafo siguiente, **la letra f) del art. 15.**
- ❑ Dejando fuera la excepción de *funciones separadas* (STS 17/04/2015 "**preciso y cierto**" sin que sirvan situaciones ambiguas del administrador de gestión, administración y representación).

# Examen situación desde 1/1/2015

---

## *Análisis modificaciones mercantiles LSC*

### *Previo*

#### *Artículo 217 Remuneración de los administradores*

- 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.

## Tras Ley 31/2014

# Norma mercantil 01/01/2015

---

*Artículo 217 LSC Remuneración de los administradores*

**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,
- ....

**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.

**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.

# Norma mercantil 01/01/2015

---

## Artículo 249 Delegación de facultades del consejo de administración

1. Cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran lo contrario y sin perjuicio de los apoderamientos que pueda conferir a cualquier persona, el consejo de administración podrá designar de entre sus miembros a uno o varios consejeros delegados o comisiones ejecutivas, estableciendo el contenido, los límites y las modalidades de delegación.

...

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.

# Interpretación tras reforma

---

- Ciertos Tribunales (AP) y la DGRN interpretaron que el art. 249 permitía remunerar a los consejeros ejecutivos de forma autónoma (Paz Ares)
  - Art. 217.2. Estatutos: Remuneración por **Funciones deliberativas** "en su condición de tales"
  - Art. 249 Propio Consejo: Remuneración por **Funciones ejecutivas**.
  
- Siendo así, podría entenderse que el art. 15 e) amparaba la deducción del gasto por "*el desempeño de funciones de alta dirección*". Consejeros que son remunerados por sus labores ejecutivas estarían respaldados por el 249 LSC.
  
- **Pero...** esa interpretación ha sido "rotundamente" rechazada por el TS en su sentencia de 26/02/2018

# Interpretación tras TS 26/02/2018

---

- ❑ El sistema de remuneración (217 y 249) no es alternativo sino “cumulativo”.
- ❑ **El régimen general del art. 217 (Estatutos y Junta) es aplicable a todas las remuneraciones, las deliberativas y las ejecutivas del 249.**
- ❑ Las especialidades del art. 249 (contrato, acuerdo consejo...) han de ajustarse al “marco estatutario” y al importe máximo anual de las retribuciones de los administradores, en el desempeño de su cargo, fijado por la Junta General...
- ❑ Si estatutos dicen que el cargo **no es retribuido**, y a pesar de ello, un contrato con el **consejero ejecutivo recoge una retribución, tal retribución sería un pacto contrario al art. 217 LSC y a los estatutos sociales, en suma... un pacto contrario al ordenamiento... que nunca podrá amparar una deducibilidad fiscal.**

# Prescripciones mercantiles

---

**Para que sea deducible han de cumplirse TODAS las prescripciones mercantiles: 4 niveles (Supremo 3)**

- 1. Remuneraciones (en todo caso) guarden una “razonable proporción” en función de:**
  - Importancia de la sociedad
  - Situación económica
  - Empresas similares o comparables
- 2. Estatutos Sociales:**
  - Carácter gratuito o retribuido
  - Fijar el sistema de retribución de entre los previstos
- 3. Acuerdos de la Junta General:** Importe máximo anual global
- 4. Decisiones de los administradores o del Consejo:** Distribución entre ellos de la retribución global aprobada por la Junta

# Otras consideraciones

---

## □ **Caso de socio único o sociedades con 2 o 3 socios miembros de una misma familia**

Si la finalidad de la norma mercantil es la transparencia, protección al socio, contraposición intereses... en estos casos en que la remuneración es conocida y consentida por los socios... Un "argumento sugestivo" ...

**Pero...** la Ley dice (literalmente) que se aplique **a todas las sociedades de capital...**y... una sociedad así (socio único) no debe tener dificultades para cambiar sus estatutos...

## □ **Gasto no deducible en el IS, pero sí renta gravada para el administrador en su IRPF**

Sobreimposición y enriquecimiento injusto de la Administración. **No se acepta:**

- Pues el Supremo dice que la tributación en el IRPF queda al margen de la deducibilidad o no en el IS (STS 26/09/2013)
- Y el sistema tributario español acepta con total naturalidad que unas rentas tributen por el IS y por el IRPF, como en los dividendos a accionistas personas físicas.

# Situación actual

---

18 Expansión Lunes 30 noviembre 2020

## ECONOMÍA / POLÍTICA

### Avalancha de inspecciones de Hacienda a empresas por el salario del consejo

**FISCAL/** La Agencia Tributaria ha emprendido una ofensiva contra la deducibilidad del salario del consejo de administración por parte de la empresa, que afecta a cantidades millonarias y ha cogido a las empresas con el pie cambiado.

# Dudas 1

---

- ❑ Seguridad jurídica: ¿Qué son "*actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico*"? Pagos ilícitos -sobornos- (anteproyecto LIS) y sentencia TS sobre Intereses de demora STS 150/2021, de 8 de febrero (JUR 2021\55015)
- ❑ ¿Quién tiene facultades para calificar esas actuaciones como contrarias al ordenamiento, ¿la AEAT? Grado: ¿nulidad? ¿subsancable? El socio (supuestamente perjudicado) ya tiene en la LSC facultades para impugnar los actos de la sociedad (art. 206, 251)
- ❑ ¿Regularización íntegra? ¿Buena Administración? ¿IRPF satisfecho por administrador? Si es ilícito ... ¿hay que devolver la remuneración y/o el impuesto?
- ❑ ¿Dónde queda la autonomía de la voluntad (actos consentidos)?  
Las sentencias del TS, sala de lo civil, sobre retribuciones consentidas unanimidad de la Junta General (20/11/2018, y otras), ¿no se aplican? ¿A quién protegen las normas y los estatutos?
- ❑ Contrario a los estatutos ¿efectos? Priva de acción al administrador pero no está prohibido el pago. Y ¿qué pasa si está ratificado por la Junta? <sup>19</sup>

## Dudas 2

---

- ❑ Si el art.10.3 LIS ya recogía la no deducción por ilícita o inidónea, ¿por qué el 15.f)? Y entonces ¿el 15.e) para qué casos es?
- ❑ Si expresamente no es liberalidad por el 15.e) (luego es deducible?), pero... es no deducible por la siguiente letra f)
- ❑ Normas: Interpretación literal vs. espíritu y finalidad
- ❑ La difícil prueba del "*elemento objetivo de distinción entre actividades*" (conserje, abogado...) "preciso y cierto" sin ambigüedad
- ❑ ¿Cómo se interpretan los estatutos? Junta máximo y autonomía para el consejo: grado de certeza - Teoría del milímetro (flexibilidad para el Consejo)
- ❑ Operaciones vinculadas ¿afecta? – Nivel 1 "razonable proporción"

# Recomendación

---

Mucha prudencia ... ¿razonable proporción? (operaciones vinculadas excluido)

Mucho cuidado ... cumplimiento escrupuloso normas mercantiles y estatutos...

Especialmente sociedades regidas por Consejo de Administración y consejeros cobren por funciones ejecutivas ...

revisar estatutos y acuerdos de la Junta

¿Cambio estatutos, órgano, cese consejeros?

Ratificar remuneraciones pasadas en Junta

# STS Sala 1ª Civil de 26 Feb 2018

---

Se niega por el Registrador Mercantil la inscripción de la cláusula estatutaria:

«El cargo de administrador *no será retribuido*, sin perjuicio de que, de existir consejo, acuerde éste la remuneración que tenga por conveniente a los consejeros ejecutivos *por el ejercicio de las funciones ejecutivas* que se les encomienden, **sin acuerdo de la junta ni necesidad de previsión estatutaria alguna** de mayor precisión del concepto o conceptos remuneratorios, todo ello en aplicación de lo que se establece en el artículo 249.2º de la Ley de Sociedades de Capital».

STS No acepta la cláusula. Fundamento:

- ❑ **Finalidad de la norma:** Transparencia / Control de la Junta / Protección minoritario
- ❑ **Interpreta la reforma legislativa:** "...Reserva estatutaria sea interpretada de un modo menos rígido y sin las exigencias de precisión tan rigurosas" Junta máximo y Consejo cierta autonomía y flexibilidad para *adecuar las retribuciones de los consejeros ejecutivos a las cambiantes exigencias* (¿contra la teoría del milímetro?)

# STS Sala 1ª Civil de 26 Feb 2018

---

## En contra:

- No es jurisprudencia
- Caso de laboratorio (la cláusula contiene una redacción "forzada")
- Administración simple (Administradores) vs. Administración compleja (Consejo)
  - Administradores: único, solidario, mancomunado... todas facultades deliberativas y ejecutivas
  - Consejo: deliberativas. Las ejecutivas no el órgano sino las personas (CD o CE) por delegación
- Art. 217 carácter dispositivo no imperativo (autonomía de la voluntad)
- Art. 217 general inicial, y 249. Específico para consejo
- Interpretación "*en su condición de tales*" (no puede ser la intención del legislador para excluir otro tipo de remuneraciones distintas de las de administrador –conserje o abogado– pues no estarían en la LSC)
- Protección socio minoritario... ya puede por su cuenta (206, 251) impugnar los actos
- Cuantía (mayor) la de los ejecutivos, pero... los sueldos de los directivos que puedan ganar más no se tienen que aprobar por la Junta ni constar en los estatutos

# STS Sala 1ª Civil de 20 Nov 2018

---

Mismo ponente que 26/02/2018 y también es un caso muy específico  
Podría contravenir la resolución del TEAC de 2020

## Estatutos

*"El cargo de Administrador es retribuido. La retribución consistirá en la cantidad fija anual que la Junta General fije para cada ejercicio previo cumplimiento de los requisitos legales.*

*No obstante lo anterior, si los Administradores prestasen a la Sociedad servicios como Director, Gerente, Apoderado o como empleado, la remuneración que por cualquiera de estos conceptos reciba, requerirá el previo acuerdo de la Junta General y será fijada en función del trabajo que desarrolle y no en función de su carácter de Administrador, que es totalmente independiente"*

## Acuerdo Junta unanimidad socios:

«Los socios acuerdan, por unanimidad, regular las consecuencias de la extinción de la referida relación laboral mantenida con D. Gregorio en los casos en que dicha extinción se produjere por voluntad de la mercantil, bien por desistimiento, bien por despido declarado o reconocido como improcedente o nulo sin readmisión, o bien por cualquier otro motivo distinto del despido disciplinario procedente. En caso de darse alguno de los supuestos de referencia, **los socios convienen unánimemente que la empresa habrá de satisfacer al directivo, en concepto de indemnización, la mayor de las siguientes cantidades...».**

## Fundamento:

La **finalidad** del sistema legal de retribución de los administradores, **que exige la constancia estatutaria del sistema de retribución, no se frustra cuando la indemnización ha sido fijada de forma unánime por los socios, ...**

La desvinculación que ahora pretende la sociedad respecto del acuerdo unánime que adoptaron los socios para indemnizar al administrador en caso de cese aparece así como un **abuso de la formalidad** que no puede ser aceptado.

No se considera por el Tribunal... una retribución "tóxica", pues

- fueron todos los socios los que de forma unánime acordaron fijarla y vincularse a su acuerdo,
- a la vista de las retribuciones anuales, los años de vinculación y los demás datos del caso, **no se ha justificado adecuadamente esa desproporción gravemente anómala,**

---

# Muchas gracias

[david.sota@alvarezsota.es](mailto:david.sota@alvarezsota.es)

985 214055