Rfa.: EC01MR09

Fecha: Marzo de 2009

DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RETRIBUCIONES A LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES MERCANTILES.

Confederación Española de Organizaciones Empresariales

Madrid, 26 de marzo de 2009

El pasado 13 de noviembre de 2008, el Tribunal Supremo dictó dos sentencias que produjeron gran alarma en los medios empresariales de toda España porque niegan el carácter de gasto deducible, a efectos de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, a las remuneraciones de los administradores cuya cuantificación no haya cumplido rigurosamente las prescripciones de la normativa mercantil en la materia.

Las mencionadas sentencias recaían sobre períodos impositivos en los que la norma fiscal aplicable era la Ley 61/1978, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades. Comoquiera que la norma actualmente vigente es el Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que ha incorporado profundas modificaciones respecto de la Ley de 1978 en la configuración de los gastos deducibles y, muy especialmente, en el que concierne a la retribución de los administradores, CEOE solicitó al Ministerio de Economía y Hacienda un pronunciamiento acerca de si los criterios en los que se basan las sentencias resultan de aplicación al momento actual, habida cuenta de las diferencias entre la normativa fiscal vigente y la que lo estaba cuando se produjeron los hechos a que se refieren las sentencias.

Tal pronunciamiento ha tenido lugar por medio del Informe que enviamos adjunto, emitido por la Dirección General de Tributos y cuyo

DIEGO DE LEON, 50 – 28006 MADRID – TELEF. 91 566 34 00 FAX – 91 411 19 82 – E-mail: ceoe@ceoe.es - WEB: http://www.ceoe.es

destinatario es el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En su remisión a CEOE el Director del citado Departamento advierte de que "El criterio contenido en el informe será el que aplicarán los órganos inspectores en las comprobaciones que desarrollen". Es evidente el gran interés que tiene este asunto, por lo que os rogamos le deis la máxima difusión posible.

MINISTERIO
DE ECONOMIA
Y HACIENDA

SECRETARIA DE ESTADO
DE HACIENDA Y PRESUPUESTOS

SECRETARIA GENERAL
DE HACIENDA

DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS

I N F O R M E

S/REF. 5/2009

N/REF. 2009-08873

DESTINATARIO: D. CARLOS J. CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO
DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA - AGENCIA TRIBUTARIA
C/ Infanta Mercedes, 37. 28071 MADRID

ASUNTO:
DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RETRIBUCIONES A LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES MERCANTILES.

El Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, solicita de este Centro Directivo criterio acerca de si la vigente normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades admite la deducibilidad de los gastos en concepto 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.

En relación con el asunto de referencia, este Centro Directivo, en el ámbito de sus competencias, emite el siguiente informe:

I. Antecedentes.

Con fecha 13 de noviembre de 2008, el Tribunal Supremo dictó dos sentencias en las que se establece la no deducibilidad fiscal del gasto relacionado con la remuneración de los administradores devengados en períodos impositivos en los que estaba vigente la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 30 de diciembre).

De dichas sentencias se pueden extraer, en el ámbito fiscal, las siguientes conclusiones:

ALCALA, 5
28014 MADRID
TEL: 91 595 60 00
FAX: 91 595 84 46

CORREO ELECTRÓNICO
renisfm@tributos.minhac.es

ASUNTO:
DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RETRIBUCIONES A LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES MERCANTILES.

1º. Para que sea considerado gasto fiscalmente deducible la remuneración de los miembros del Consejo de Administración, la misma debe estar fijada, en todo caso y sin excepción alguna, en los estatutos de la sociedad.

2º. Según la citada Ley 61/1978, para que un gasto sea deducible tiene que ser obligatorio y, por ende, necesario. Para que sea obligatorio, no basta con que los estatutos hagan una mención al carácter remunerado del cargo de administrador, sino que es necesario que los estatutos determinen con certeza dicha remuneración. La certeza (obligación) requiere:

- Fijación del sistema retributivo. No basta con recoger los distintos sistemas retributivos.
- Si el sistema es variable, el porcentaje debe estar perfectamente determinado (no basta un límite máximo).
- Si es una asignación de carácter fijo, no basta con que se prevea su existencia u obligatoriedad, sino que los estatutos deben prever el "quantum" de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente su cuantía, sin ningún margen de discrecionalidad.

Ante esta situación, se solicita criterio de este Centro Directivo en relación con la deducibilidad de estos gastos en concepto de retribuciones a los administradores de sociedades mercantiles, en el marco normativo vigente regulado en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de11 de marzo).

II. Determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 10.3 del TRLIS regula la forma de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo 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*

ASUNTO:
DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RETRIBUCIONES A LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES MERCANTILES.

demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.".

Por otra parte, el artículo 19.3 del TRLIS, para la deducibilidad de los gastos, establece el requisito de que deben haberse imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria.

De acuerdo con lo anterior, la consideración como deducible en este Impuesto de cualquier gasto obliga a realizar la valoración de los siguientes requisitos:

- Que tenga la calificación de gasto a efectos contables.
- Que el mismo esté contabilizado en resultados.
- Que el TRLIS no establezca precepto específico alguno que se separe del criterio contable en cuanto a la calificación, valoración o imputación del gasto.

a) Gasto contable. El artículo 36 del Código de Comercio, según redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (BOE de 5 de julio), establece el concepto de gasto en el siguiente sentido, *"Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios."*.

En el mismo sentido se manifiesta el Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), cuando recoge la definición de gasto en el punto 4º del Marco Conceptual de la Contabilidad del nuevo PGC.

De acuerdo con esas definiciones las cantidades satisfechas en concepto de remuneración de los servicios prestados por el cargo de administrador tendrán la consideración de gasto contable del

ASUNTO:
DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RETRIBUCIONES A LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES MERCANTILES.

ejercicio, dado que esos pagos suponen un decremento del patrimonio neto como consecuencia de una salida del activo consecuencia de la cantidad monetaria satisfecha.

Esta misma calificación se derivaba del Plan General de Contabilidad de 1990; así, la consulta nº 1 del BOICAC 21 de abril de 1995 señalaba que, desde el punto de vista económico, la retribución de los administradores de una sociedad es un gasto más, necesario para poder obtener los ingresos correspondientes de la misma.

Por tanto, cabe concluir que a efectos contables la retribución de los administradores tiene la calificación de gasto contable.

b) Contabilización. Según establece el citado artículo 36 del Código de Comercio, los gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto. En igual sentido se manifiesta el PGC.

Por tanto, el gasto por las retribuciones de los administradores está registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Precepto específico. El TRLIS no establece precepto específico alguno sobre las condiciones que deben cumplir los gastos por las retribuciones satisfechas a los administradores de la sociedad, por lo que el Impuesto sobre Sociedades asume los criterios contables al respecto, a diferencia de lo establecido en la Ley 61/1978, vigente para períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 1996, donde se exigía el cumplimiento de que el gasto fuese necesario para que tuviese la consideración de gasto fiscalmente deducible.

Por otra parte, el artículo 14 del TRLIS, cuando regula los gastos no deducibles, establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

"(....)

ASUNTO:
DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RETRIBUCIONES A LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES MERCANTILES.

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en este párrafo e) los gastos por relaciones públicas con 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.
(...)".

A diferencia de la Ley 61/1978, el concepto de gasto necesario, en el sentido de obligatorio para la obtención de ingresos, se ha abandonado en el TRLIS, de manera que, tal y como señala el citado artículo, un gasto será deducible fiscalmente cuando esté correlacionado con los ingresos y siempre que no tenga la consideración de liberalidad. De la misma manera que los gastos "convenientes" no tenían la consideración de gastos deducibles por no ser necesarios según la Ley 61/1978, ahora sí tendrían tal consideración por no tener la condición de liberalidad de acuerdo con el TRLIS. En otras palabras, el concepto de "gasto necesario" ahora es más amplio, de manera que resulta deducible un gasto, no sólo por ser obligatorio, sino por el mero hecho de estar correlacionado con los ingresos y no constituir una liberalidad.

En este sentido se manifiestan diversas sentencias, entre las cuales cabe citar las siguientes:

a) Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2003: efectúa un análisis del concepto de gasto deducible desde el año 1919. En lo que aquí afecta, señala que no se considerarán liberalidades aquellas prestaciones en las que haya contraprestación.

En relación con el concepto de gasto necesario y deducible, la sentencia señala que: "*Al fin, esta cuestión ha sido resuelta por la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del nuevo Impuesto sobre Sociedades, que se ha remitido al concepto mucho más lógico y flexible de "gasto contable", que tiene su fundamento en que es gasto contable el que se realiza para obtener los ingresos, en suma*

ASUNTO:
DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RETRIBUCIONES A LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES MERCANTILES.

*el beneficio, **superándose los criterios de obligatoriedad jurídica**, indefectibilidad, etc., y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, etc., como contrarios al de gastos necesarios."*

De lo que puede desprenderse que un gasto, aunque no sea obligatorio jurídicamente, sin embargo, sería deducible siempre que se realice para obtener ingresos, y ello porque no es una liberalidad.

b) Sentencias de la Audiencia Nacional de 29 de junio de 2006 y de 30 de abril de 2007, entre otras similares: no son liberalidades aquellas prestaciones en las que haya contraprestación. Determina el concepto de gasto necesario con base en una delimitación positiva, como concepción económica de obtención del beneficio, y negativa, como contraria a donativo o liberalidad.

III. La retribución de los administradores como gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

La aplicación de lo señalado anteriormente al supuesto concreto de la retribución de los administradores permite concluir lo siguiente:

- El TRLIS regula de forma más flexible que la Ley 61/1978 la materia sobre la deducibilidad de gastos, en la medida en que se admite la deducción fiscal de gastos que, si bien no son obligatorios jurídicamente para la entidad, sin embargo, están correlacionados con los ingresos y no tengan la consideración de liberalidad.

- Las retribuciones de los administradores se consideran un gasto realizado para la obtención de ingresos de la entidad, cuestión que no ha sido puesta en duda, ni por las Sentencias de Tribunal Supremo señaladas de 13 de noviembre de 2008, ni por ninguna otra sentencia y no tienen la consideración de liberalidad.

ASUNTO:
DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RETRIBUCIONES A LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES MERCANTILES.

De lo que cabe concluir que, si los estatutos de la sociedad, sea limitada o anónima, recogen el carácter remunerado del cargo de administrador, aun cuando no se cumplan los requisitos de certeza que han establecido las Sentencias del Tribunal Supremo en cuestión, en aplicación de la Ley 61/1978 para que dicho gasto tenga la consideración de "obligatorio" y "necesario", **sí que tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible** de acuerdo con la regulación vigente del TRLIS, dado que representan un gasto contable, están registrados en los resultados de la sociedad, no representan una liberalidad y el TRLIS no establece particularidad específica alguna sobre las condiciones que deben cumplir estos gastos contables.

En este sentido se manifiesta la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 14 de septiembre de 2006, en los siguientes términos:

"La ley 43/1995 no dedica ninguna norma específica a las retribuciones de administradores sociales, frente a lo que hacía la derogada ley 61/1978.Y es importante poner de relieve que esto supone una absoluta novedad en la consideración o no como gasto deducible a efectos del impuesto de las retribuciones de los administradores" (FJ Tercero). Continúa dicho Fundamento Jurídico señalando que en torno al artículo 13.ñ) de la Ley 61/1978 "se fue desarrollando una doctrina administrativa que exigía el cumplimiento exhaustivo de toda la normativa mercantil sobre las retribuciones de los administradores..... Con la LIS 43/1995 el panorama cambia radicalmente pues esta no establece requisito especial alguno para la deducción de estas retribuciones" y añade que el artículo 10.3 de la Ley 43/1995 se remite para la determinación del resultado contable a la normativa contable y no a la normativa de otro orden mercantil...."En definitiva, la Ley 43/1995 se está remitiendo a la legislación contable para la determinación del resultado contable, no a la normativa mercantil de cualquier otro orden como pueda ser el contractual o societario....Sin duda, la retribución de los administradores constituye un gasto realizado para la obtención de los ingresos" concluyendo el reiterado Fundamento Jurídico del modo siguiente: "En definitiva, dado que la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades no establece precepto alguno que limite la deducibilidad de las retribuciones de los administradores, establecidas éstas por los estatutos sociales conforme al art. 130 TRLSA, satisfechas conforme a los mismos como ocurre en el caso, y

ASUNTO:
DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS RETRIBUCIONES A LOS ADMINISTRADORES DE SOCIEDADES MERCANTILES.

contabilizados correctamente..., **por otra parte necesarios para la obtención de los ingresos,** debe concluirse el carácter deducible de los mismos para la determinación de la base imponible...".

En términos similares se manifiestan las resoluciones del TEAC 11 de octubre de 2006 y 18 de diciembre de 2008.

IV. Conclusión.

De acuerdo con los fundamentos anteriores, los gastos representativos de las retribuciones satisfechas a los administradores de sociedades mercantiles tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con 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.

Madrid, 12 de marzo de 2009
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Jesús Gascón Catalán

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA
REGISTRO GENERAL D.G. TRIBUTOS
SALIDA
Nº de Registro: 001908-09
Nº Consulta/Informe: IE0160-09
Fecha: 17/03/2009