

Deducibilidad de la retribución de consejeros y administradores. Nuevos tiempos tras las recientes sentencias del Tribunal Supremo

Abigail Blanco Vázquez, socia de Garrigues

MARZO 2024

1. IDENTIFICACIÓN DEL TEMA

La adopción de la Teoría del Vínculo por la Administración tributaria y los tribunales del orden contencioso-administrativo ha traído consigo, en los últimos años, consecuencias inesperadas para la fiscalidad de las empresas, que afectan negativamente a la internacionalización de la economía española.

Básicamente, se viene entendiendo que, si no se cumple de forma estricta con la normativa mercantil relacionada con las retribuciones de consejeros y administradores, el gasto derivado de dichas retribuciones no será deducible en el Impuesto sobre Sociedades, lo que, aplicando dicha Teoría del Vínculo de forma estricta (como viene haciendo la Administración), alcanza a las retribuciones por las funciones ejecutivas y no solo a las derivadas de las funciones deliberativas o representativas de consejeros y administradores, con el consiguiente impacto económico en las empresas.

No estamos solo ante un efecto económico (derivado del aumento de los costes tributarios, fundamentalmente para empresas que tengan gastos de alta dirección elevados), lo que en sí mismo ya supone una pérdida de competitividad empresarial, sino ante una situación de evidente falta de seguridad jurídica, tan necesaria en la atracción de inversiones extranjeras a España, dado el vacilante criterio administrativo sobre los motivos para el referido rechazo a la deducibilidad de las retribuciones. Esta falta de seguridad y los importantes niveles de incertidumbre abonan además la confusión de las empresas y los propios consejeros y administradores, situación que supone un lastre para la atracción de talento extranjero, fundamental para la internacionalización de la empresa.

El Tribunal Supremo está flexibilizando su interpretación sobre los efectos tributarios de la Teoría del Vínculo en sus más recientes sentencias (en parte con apoyo en el criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea -TJUE-). No obstante, aún hay varios recursos de casación pendientes de sentencia y por el momento no se puede concluir que la claridad y

seguridad en esta área se haya alcanzado. Más aún, en el mes de febrero de 2024 el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha modificado su interpretación de los efectos de esta Teoría del Vínculo a efectos del Impuesto sobre Sociedades, pareciendo que abandona la discusión y acepta la deducibilidad de estas retribuciones, pero generando incluso nuevas dudas.

En esta Nota Técnica nos centraremos en el análisis de la doctrina y jurisprudencia relacionadas con esta interpretación tan restrictiva de la deducibilidad de la retribución de consejeros y administradores (cuyos efectos negativos sobre la internacionalización de la economía española y la atracción de talento son tan evidentes) y en su más reciente (y positiva) evolución.

2. ANÁLISIS DE LA SITUACIÓN ACTUAL

La Teoría del Vínculo es una construcción jurisprudencial que comenzó a ser conocida en el ámbito tributario cuando, en diciembre de 2008, el Tribunal Supremo emitió las conocidas como “Sentencias Mahou”¹, en las que se confirmaba el rechazo de la Inspección tributaria a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de la retribución del consejero delegado de una entidad, por no estar establecida con certeza en los estatutos sociales.

Desde entonces son numerosos los procedimientos de inspección y las sentencias y resoluciones que han concluido en términos similares, si bien sustentando el rechazo a la deducibilidad en diferentes argumentos.

1.1. La Teoría del Vínculo

Conviene en este momento recordar qué es la Teoría del Vínculo para posteriormente entender por qué la aplicación de dicha teoría tiene efectos en el Impuesto sobre Sociedades.

De forma muy breve y sencilla, conforme a esta teoría se viene entendiendo que la relación laboral de quien accede al órgano de administración de la empresa deviene mercantil (con el efecto de que la relación laboral previa, de existir, queda extinguida -salvo que se pacte lo contrario, según ha concluido el Tribunal Supremo-) cuando las funciones realizadas por el consejero o administrador son las propias de la alta dirección. Dicho de otro modo: si la relación laboral es ordinaria, su convivencia con la relación mercantil derivada de la pertenencia

¹ Tribunal Supremo. Sentencias de 13 de diciembre de 2008 en los recursos 2578/2004 y 3991/2004.

Deducibilidad Fiscal

retribución consejeros

al órgano de administración no la extingue (Teoría de la Dualidad), mientras que, si es de alta dirección, la relación laboral no pervive con la entrada en el órgano de administración (Teoría del Vínculo). En definitiva, considerando la jurisprudencia en la materia, parece que (simplificando mucho) nos podemos encontrar con tres tipos fundamentales de situaciones:

- a) Consejeros ejecutivos, a los que se les aplica la Teoría del Vínculo y que, por tanto, no mantienen una relación laboral mientras son consejeros, con independencia de que hayan suscrito un contrato con la compañía que se haya calificado por las partes como laboral. Es decir, si el consejero realiza funciones propias de la alta dirección, se le aplicará la Teoría del Vínculo. Conviene tener en cuenta que una dificultad añadida a este ámbito es que los conceptos de funciones de alta dirección (laboral) y ejecutivas (mercantil) no son equiparables.
- b) Consejeros no ejecutivos, que pueden mantener al mismo tiempo una relación laboral (que, por tanto, será ordinaria y no de alta dirección) y una relación mercantil derivada de su pertenencia al consejo de administración.
- c) Finalmente, administradores (simples, mancomunados o solidarios) en los que la Teoría del Vínculo se aplica, en principio, sin mayor dificultad, según jurisprudencia reiterada.

Esta breve y aparentemente sencilla enumeración de casos, sin embargo, no comprende todos los supuestos que se dan en la práctica, pudiendo concurrir circunstancias que impidan concluir de forma clara en numerosos supuestos.

Por ejemplo, son habituales los casos en que los consejeros delegados de las filiales en España de compañías extranjeras, o incluso sus administradores únicos, no tienen verdadero poder de decisión, porque cada una de sus actuaciones requiere superar una cadena de autorizaciones del grupo multinacional, que incluso podría impedir calificar su relación, en caso de ser laboral, como de alta dirección. De hecho, en la jurisdicción laboral no son pocos los supuestos en que se ha reconocido la existencia de una relación laboral ordinaria en directores generales de filiales de grupos multinacionales, cuando se ha comprobado la existencia de órdenes permanentes de la casa matriz que diluyen la autonomía del directivo.

Al contrario, se plantean también los casos de administradores de hecho, es decir, de directivos que no pertenecen al órgano de administración, pero que, por aplicación de la norma mercantil (y el correspondiente levantamiento del velo, en su caso), pueden ser considerados verdaderos administradores; área que tampoco es pacífica por cuanto el criterio administrativo puede

depender de la capacidad de la empresa de probar las verdaderas funciones y poderes del directivo, lo que no es sencillo.

Nos encontramos, pues, en un ámbito en el que concurren casos muy variados, en el que empresas y directivos no cuentan con un marco de referencia legal claro para concluir sobre cuándo se debe aplicar la Teoría del Vínculo y cuándo se puede aplicar la Teoría de la Dualidad.

1.2. Las retribuciones en la normativa mercantil

Como decíamos más arriba, la posición de la Administración y los tribunales en relación con la deducibilidad de la retribución de consejeros y administradores en el Impuesto sobre Sociedades parte de la aplicación de la Teoría del Vínculo.

Para entender cómo se anudan una y otra cuestión, es preciso recordar que la Ley de Sociedades de Capital (LSC)², en su redacción actual (sin perjuicio de que el debate es anterior, con la previa redacción de la norma) regula de forma pormenorizada cómo acordar, decidir y documentar las retribuciones de consejeros y administradores.

En concreto, según la interpretación dada a esta normativa por el Tribunal Supremo³, la LSC exige que se cumplan tres requisitos fundamentales en relación con las retribuciones en sociedades no cotizadas (el régimen de sociedades cotizadas presenta otras especialidades): (i) el sistema de remuneración de los administradores “en su condición de tales” debe estar previsto en los estatutos sociales, (ii) el importe máximo de la remuneración anual de todos los administradores “en su condición de tales” debe ser aprobado por la junta general, permaneciendo vigente si no se aprueba su modificación; y (iii) cuando exista un consejo de administración y un miembro sea nombrado consejero delegado (o tenga funciones ejecutivas en virtud de otro título), será necesario un contrato en el que se prevean sus retribuciones por las funciones ejecutivas, entre otras cuestiones.

Aunque la doctrina mercantilista más autorizada abogara inicialmente por entender que la remisión a las retribuciones de los “administradores en su condición de tales” utilizada en la LSC hacía referencia a las recibidas por el consejero o administrador por sus funciones deliberativas y representativas, el Tribunal Supremo vino a concluir que dicha referencia se debía entender comprensiva de las retribuciones de todos los administradores sociales,

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

³ En la muy conocida (y seguida en el ámbito tributario) sentencia de la sala de lo civil del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018 (recurso 3574/2017).

incluidos los miembros del consejo de administración y, dentro de ellos, los consejeros delegados y ejecutivos.

1.3. De la Teoría del Vínculo y las retribuciones en la normativa mercantil a la deducibilidad del gasto en el Impuesto sobre Sociedades

La aplicación conjunta de la Teoría del Vínculo y de las exigencias de la norma mercantil en relación con la retribución de consejeros y administradores ha abonado la situación en el ámbito tributario que hemos anunciado al inicio de esta nota.

Según la Inspección tributaria, respaldada por los tribunales profusa y reiteradamente, las empresas están obligadas a cumplir la norma mercantil relacionada con la retribución de los consejeros y administradores. Cuando esto no sucede, el pago de estas retribuciones se hace en contravención de dicha norma mercantil y, por tanto, no se puede admitir la deducción del gasto correspondiente en el Impuesto sobre Sociedades. El incumplimiento de la norma mercantil, además, se viene analizando con escurpulosidad, de forma que cualquier falta suele llevar al rechazo a esa deducción.

Si a ello se une la Teoría del Vínculo, el efecto es que no son deducibles tampoco las retribuciones de los miembros del órgano de administración que remuneren sus funciones ejecutivas, aunque estas funciones son las que desarrollaría, por ejemplo, un director general que no estuviera en el órgano de administración (o sean las mismas funciones que se venían ejerciendo antes del acceso a dicho órgano).

Las regularizaciones en el ámbito tributario, no obstante, no se pueden realizar en abstracto. Es precisa la identificación de la norma jurídica que se entiende vulnerada para regularizar la situación del obligado tributario. Y es aquí donde, en este ámbito, nos encontramos con la mayor fuente de inseguridad jurídica: la Administración tributaria y los tribunales han ido modificando su interpretación sobre cuáles son los artículos de la normativa del Impuesto sobre Sociedades que se entienden vulnerados cuando una determinada entidad deduce el gasto derivado de la retribución de sus consejeros y administradores sin haber cumplido la norma mercantil, y han mantenido su rechazo a la deducibilidad aun cuando ha habido un cambio normativo que se debería haber interpretado como favorable a dicha deducción.

De nuevo de forma muy breve, mientras estuvieron en vigor los textos normativos del Impuesto sobre Sociedades anteriores a la actual ley del impuesto (LIS⁴), la Administración y los tribunales, ante el vacío normativo en relación con la deducibilidad de estas retribuciones,

⁴ Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

Deducibilidad Fiscal

retribución consejeros

acudieron a los conceptos de “gasto ilícito” y, en mayor medida, al de “liberalidad” (al que la normativa del Impuesto sobre Sociedades otorgaba el carácter de no deducible).

La LIS actual, sin embargo, estableció de forma expresa en la letra e) de su artículo 15 (referido a los gastos no deducibles) que no son liberalidades “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” redacción con vocación omnicompreensiva que la doctrina más autorizada interpretó como un intento del legislador de acabar de una vez por todas con la discusión sobre la deducibilidad de estas retribuciones. Parecía difícil aventurar entonces que, como así ha ocurrido, la Administración mantuviera su postura con base en otra letra del mismo artículo, la letra f), referida a los “gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”.

Con amparo en esta segunda letra del artículo 15, la Administración y algunos tribunales han seguido insistiendo en el rechazo a la deducibilidad de las retribuciones de consejeros y administradores cuando no se cumple (como decíamos, de forma escrupulosa) la normativa mercantil.

En definitiva, en el ámbito tributario la deducibilidad de la retribución de consejeros y administradores se ha hecho depender, de forma general, del cumplimiento estricto de la normativa mercantil, con independencia de que la calificación jurídica otorgada al gasto deducido contraviniendo esa norma haya podido ir variando.

En actuaciones de comprobación e investigación más recientes se han observado argumentos que se podrían calificar de más “imaginativos”, como el rechazo mismo a calificar las retribuciones como gasto contable y, por tanto, a que deban formar parte del resultado contable; en cuyo caso la deducibilidad se niega con base en el artículo 10 de la LIS, en virtud del cual la base imponible se calcula a partir de dicho resultado contable (argumento este esgrimido incluso en el caso de sociedades auditadas).

1.4. Dificultades de la empresa en esta situación-la interpretación de los conceptos jurídicos

La situación descrita presenta dificultades en ocasiones insalvables, que enturbian la toma de decisiones empresariales (como ya apuntábamos, el aumento de costes tributarios merma la competitividad empresarial y la internacionalización de la empresa española). Además, la inseguridad jurídica y el elevado nivel de incertidumbre desincentivan la realización de inversiones en España por parte de grupos extranjeros y la atracción de talento:

Deducibilidad Fiscal

retribución consejeros

- a) El primer escollo es la propia aplicación de la Teoría del Vínculo, es decir, la determinación de si un determinado miembro del órgano de administración que recibe retribuciones por sus funciones ejecutivas mantiene una relación laboral con la empresa (en cuyo caso sus retribuciones se deberían poder deducir sin mayor discusión, en principio) o, por el contrario, si su relación laboral ha quedado absorbida por su relación mercantil⁵.

En este último caso (al que afecta en mayor medida la posición administrativa y judicial que venimos comentando, dado que sus retribuciones por el ejercicio de la condición de consejero o administrador incluirán las derivadas de sus funciones ejecutivas), (i) ni la normativa laboral ni la jurisprudencia en el ámbito social ofrecen una interpretación clara (entre otras, porque las soluciones que dan los tribunales dependen en gran medida de los supuestos de hecho concretos y las pruebas aportadas en cada proceso), (ii) ni los enfoques de esta jurisdicción social y de la jurisdicción contencioso-administrativa son homogéneos, dado que en el ámbito social la interpretación de cuándo alguien debe ser entendido como alto directivo sigue criterios más estrictos (es decir, lo que para la jurisdicción social puede ser claramente un trabajador con una relación laboral ordinaria, para la jurisdicción contencioso-administrativa puede ser un alto directivo).

- b) Por otro lado, la propia interpretación de la norma mercantil sobre retribución de administradores que realiza la Administración dificulta la actuación empresarial. Así, se ha venido negando la deducibilidad, no solo cuando se han satisfecho retribuciones sin reserva estatutaria, sino cuando, existiendo esta, se han dado circunstancias tan variadas como las que se citan a continuación:
- a. Método retributivo estatutario sin el suficiente detalle (detalle sobre el que, por otro lado, tampoco hay unanimidad en sede de la Inspección tributaria).
 - b. Falta de aprobación en junta general de los conceptos retributivos estatutarios para los que se exija aprobación en junta en los propios estatutos; o aprobación

⁵ Las retribuciones de consejeros o administradores con funciones meramente deliberativas o representativas también deben cumplir la norma mercantil y el criterio que venimos comentando sobre la deducibilidad de dichas retribuciones también les afecta, pero en general el foco del problema no está en estos consejeros o administradores, dado que sus cargos, en la práctica, son en general no retribuidos o bien las retribuciones consisten habitualmente en dietas de consejo cuyo importe no suele ser comparable (salvo excepciones) al de los consejeros o administradores con funciones ejecutivas.

que contenga criterios que no se hayan cumplido de forma estricta al determinar las retribuciones finalmente pagadas.

- c. Falta de aprobación anual por la junta general de la retribución máxima anual para el conjunto de los consejeros o administradores; o incluso aprobación de esta cuantía durante el año, pero no antes de que se hayan pagado las primeras retribuciones.
- d. Reserva estatutaria aprobada posteriormente a los correspondientes acuerdos en junta (y no antes).

Las situaciones son variadas y la práctica administrativa ha venido demostrando que la Inspección tributaria ha tendido a utilizar cualquier pequeño defecto (que se califica como tal dependiendo del criterio de cada equipo actuario) para negar la deducibilidad de las retribuciones.

Situaciones algo más complicadas han venido surgiendo, por ejemplo, en el caso de consejeros o administradores extranjeros que reciben sus retribuciones por sus relaciones laborales en otras empresas del grupo no residentes en las que son directivos, cuando parte del coste de dichas retribuciones es asumido por la filial española en virtud de contratos de servicios en el grupo multinacional (incluso cuando estos están correctamente documentados y valorados en cumplimiento de la normativa de precios de transferencia); situaciones éstas, como es fácil imaginar, en las que resulta extremadamente complicado cumplir con la norma mercantil en el sentido exigido por la Inspección tributaria.

En definitiva, la falta de claridad de la norma y la divergencia no solo en la interpretación administrativa (que demuestra que la situación de las empresas en este ámbito depende casi del criterio de cada equipo actuario), sino también en la interpretación judicial, han llevado a las empresas (y a los propios consejeros y administradores) a una situación que, por el momento, o al menos hasta fechas muy recientes, no parece tener una solución clara. Ni siquiera la empresa que desee cumplir inequívocamente con la norma mercantil, puede estar completamente segura de si lo está haciendo adecuadamente, por las dudas (como decimos) sobre la interpretación de todos los conceptos y normas en juego que venimos comentando.

1.5. Los más recientes pronunciamientos, que podrían ser el inicio del fin de esta discusión

Como hemos avanzado, esta situación, que se prolonga ya al menos desde hace más de 15 años, parece que se está encauzando con los más recientes pronunciamientos judiciales, de los que queríamos destacar los siguientes:

- a) La Audiencia Nacional ha emitido diversas sentencias en las que ha abogado por la huida de lo que denomina “abuso de la formalidad”.

Entre otras, ha rechazado la posición administrativa en un supuesto en el que se demuestra que los acuerdos sobre las retribuciones que perjudicaban a socios minoritarios que no habían participado en la adopción de dichos acuerdos, no fueron impugnados por estos en el plazo máximo que otorga la norma para este tipo de impugnación⁶. La importancia de esta sentencia es que pone en el foco el verdadero quid de la cuestión: la normativa mercantil sobre retribuciones de administradores tiene como objeto defender al socio, por lo que si este no se opone a unas determinadas retribuciones (o de otro modo se demuestra que las ha consentido) no tiene sentido que ello suponga un beneficio para la Hacienda Pública por el mecanismo del rechazo a la deducibilidad del gasto.

La misma Audiencia Nacional puso de manifiesto el sinsentido de esta discusión cuando se trata, por ejemplo, de sociedades con socio único⁷, con base en el mismo principio de defensa del socio como fundamento de la norma mercantil (porque, existiendo un solo socio, parece difícil concluir que no conocía las retribuciones). Es interesante que, en estas sentencias, el tribunal insiste en la necesidad de huir de interpretaciones cerradas y de analizar caso por caso, poniendo el acento en la importancia de comprobar la realidad de las funciones del directivo y considerar, entre otras, situaciones en las que su retribución no se vio modificada por el acceso al órgano de administración.

- b) Por su parte, el TJUE tiene una conocida jurisprudencia⁸ sobre la Teoría del Vínculo. Según el TJUE, no se puede presumir o excluir la existencia de una relación laboral en

⁶ Sentencia de 16 de febrero de 2022 (recurso 703/2018).

⁷ Sentencia de 29 de marzo de 2022 (recurso 769/2018).

⁸ Sentencias de 9 de julio de 2015, 11 de noviembre de 2010 y 5 de mayo de 2022 en los asuntos Balkaya (C229/14), Danosa (C-322/09) y HJ (C-101/21), respectivamente.

Deducibilidad Fiscal

retribución consejeros

los directivos que pertenecen al órgano de administración y menos aún utilizar esta presunción para negarles derechos salariales.

- c) Finalmente, el Tribunal Supremo ha emitido varias sentencias de sumo interés en este ámbito, de las que destacamos sus sentencias de 2023⁹ (en las que acude, entre otras, a la referida jurisprudencia del TJUE)¹⁰.

Las conclusiones del tribunal se pueden resumir de la siguiente forma:

- a. En cuanto a la existencia de liberalidad, el tribunal concluye que las retribuciones contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no pueden constituir una liberalidad no deducible, aunque sus perceptores tengan una relación mercantil, con independencia de que no se cumpla con alguno de los requisitos mercantiles en relación con este tipo de retribuciones. En una de las sentencias se da un paso más porque en este caso el cargo era gratuito según los estatutos, concluyendo el tribunal que no puede existir liberalidad si se remuneran servicios realmente prestados.
- b. En lo que se refiere a la falta de cumplimiento estricto de la norma mercantil, el tribunal rechaza que las retribuciones pagadas sin cumplimiento de la norma mercantil se puedan encuadrar en lo que la LIS clasifica como gasto contrario al ordenamiento jurídico. El propio tribunal ya ha reiterado (y así lo recuerda) que este concepto se refiere a sobornos y similares.
- c. Todo ello enlaza con una idea principal: si se prestan servicios y estos no se ponen en duda en el procedimiento, no cabe negar la deducibilidad del gasto (aunque pueda ser aplicable la Teoría del Vínculo). Según el tribunal, no es razonable que se realicen funciones ejecutivas gratuitamente y, por tanto, tampoco lo es que cuando sean remuneradas la empresa no se pueda deducir el gasto.

Qué duda cabe que esta posición del Tribunal Supremo da mayor seguridad a empresas y administradores porque, como vemos, si se prueba la realidad de los servicios, parece que nos debemos alejar de los conceptos de liberalidad y gastos contrarios al ordenamiento jurídico, aunque no se cumpla de forma estricta con la norma mercantil. No obstante, aún hay varios recursos pendientes en el Tribunal Supremo, en los que se plantean cuestiones relacionadas

⁹ Sentencias de 27 de junio y 2 de noviembre de 2023 (recursos 6442/2021 y 3940/2022).

¹⁰ Hay una sentencia posterior, de 18 de enero de 2024, del mismo tribunal (recurso 4378/2022) que abunda en similares conclusiones.

Deducibilidad Fiscal

retribución consejeros

con este ámbito, y no cabe descartar que, por las particularidades de cada caso, los pronunciamientos del tribunal presenten aparentes incoherencias, que puedan seguir siendo utilizadas por la Administración tributaria para mantener el rechazo, en determinados supuestos, a la deducibilidad de las retribuciones (como por el momento sigue haciendo la Inspección tributaria).

Una de las últimas noticias en este ámbito permite abundar en esta conclusión positiva, aunque se abren nuevas dudas. En sus muy recientes resoluciones de 22 de febrero de 2024, el TEAC asume de forma expresa la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y del TJUE que acabamos de comentar y, modificando su doctrina, concluye que la relación de alta dirección no cede automáticamente ante la relación mercantil que une a los consejeros y administradores con la sociedad a la vista de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal TJUE; admitiendo la deducibilidad de las retribuciones por las funciones ejecutivas cuando no se discute la realidad de los servicios prestados.

Con todo, estas resoluciones no dejan de crear inquietud, dado que el TEAC parece ir más allá de lo que ha concluido el Tribunal Supremo (aunque con efectos ciertamente positivos en este ámbito). Lo que ha venido diciendo este Tribunal Supremo en sus más recientes sentencias (como hemos visto) es que, con independencia de la aplicación de la Teoría del Vínculo, no se deben anudar a ello consecuencias negativas tributarias (en concreto, en relación con la deducibilidad de las retribuciones) si los servicios son reales. El TEAC, sin embargo, parece que "reinterpreta" la Teoría del Vínculo (que, no olvidemos, no es un concepto tributario), hasta concluir que un alto directivo puede no ver extinguida su relación mercantil si accede al órgano de administración. De esta forma, si los servicios por las funciones ejecutivas son reales, se debe reconocer la deducibilidad del gasto (no así en el supuesto de retribuciones por la mera pertenencia al consejo, en cuyo caso el TEAC sigue poniendo el acento en el cumplimiento estricto de la norma mercantil).

Y decimos que se genera inquietud porque el concepto de Teoría del Vínculo, como hemos indicado, no es tributario. ¿Puede ser esto una nueva fuente de discusión por la discrepancia entre los ámbitos laboral/civil y tributario?

3. CONCLUSIONES. ¿UN FUTURO LIMITADO?

Como se observa, aunque la promoción de la internacionalización de la economía española y la atracción de inversión extranjera sean de interés general, parece que no hay conexión entre la interpretación de la normativa tributaria que hemos analizado y dicha política general, dada

Deducibilidad Fiscal

retribución consejeros

la clara situación de inseguridad jurídica e incertidumbre y el efecto en los costes empresariales, la competitividad y la atracción de talento.

Es cierto que, como hemos visto, la más reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo y del TJUE, así como el cambio de criterio del TEAC, permiten entender que, ante servicios realmente prestados, no cabe sostener que las retribuciones de consejeros y administradores correctamente contabilizadas y justificadas son liberalidades o gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, por el hecho de que no se cumpla de forma escrupulosa con la norma mercantil (sin perjuicio de que el TEAC parece dejar la puerta abierta a exigir esta escrupulosidad en relación con las retribuciones de las funciones deliberativas o representativas, es decir, de las que ahora entiende “propias” de la relación mercantil).

No obstante, considerando la gran variedad de supuestos y particularidades que se pueden presentar en el día a día de las empresas y la más que probable insistencia de la Administración tributaria en mantener el rechazo a la deducibilidad de estas retribuciones, por ejemplo, cuando haya dudas sobre la realidad de los servicios (o, no habiéndolas, cuando estos no se puedan probar a plena satisfacción de los órganos de inspección), conviene seguir de cerca las nuevas sentencias y resoluciones que se vayan emitiendo y no dar por cerrada esta cuestión.

4. PROPUESTAS Y RECOMENDACIONES

Descrita la situación actual y sus antecedentes, y ante la aún permanente situación de inseguridad jurídica en el ámbito de la deducibilidad de las retribuciones de consejeros y administradores, sería deseable una apuesta del legislador por dar punto final a esta discusión con una modificación legal que deje clara esa deducibilidad, quizá estableciendo de forma expresa que las retribuciones de consejeros y administradores no solo no se pueden calificar como liberalidades (actual artículo 15.e) de la LIS), sino tampoco como gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, con independencia del mejor o peor cumplimiento de la normativa mercantil referida a estas retribuciones.

Dicho ello, debemos insistir en que cualquier gasto ha de estar, no solo correctamente contabilizado e imputado temporalmente, además de justificado, sino que debe estar correlacionado con los ingresos y, en este caso concreto, remunerar servicios en beneficio de la empresa; por lo que no cabe descartar que, tras las últimas sentencias del Tribunal Supremo y las resoluciones del TEAC, el foco de la Inspección tributaria se sitúe en la prueba de los servicios, área que (como todo lo que rodea al ámbito de la prueba) introduce complejidad a esta cuestión.

Deducibilidad Fiscal

retribución consejeros

Por este motivo, es recomendable que las empresas cumplan con la norma mercantil de la forma más escrupulosa posible y, además, documenten los servicios recibidos adecuadamente.