

CLAVES PRÁCTICAS

FRANCIS LEFEBVRE

**Rendimientos de
trabajo conflictivos:
Administradores,
socios y altos
directivos;
Indemnizaciones
por despido
fraudulento**

Actualizado a 30 de octubre de 2013

Esta monografía de la Colección
CLAVES PRÁCTICAS
es una obra editada por iniciativa y bajo
la coordinación de
Ediciones Francis Lefebvre

M^a DOLORES LINARES SÁEZ
Inspectora de Hacienda del Estado

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.
Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 26,00 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-15911-29-6
Depósito legal: M-32922-2013
Impreso en España por Printing'94
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	Nº marginal
CAPÍTULO 1. Retribuciones administradores	
A. Retribuciones de administradores.....	20
1. Requisitos de deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades: cumplimiento de la normativa mercantil	20
a. Requisitos para la deducibilidad de las retribuciones de administradores	30
b. Requisitos para la deducibilidad de las retribuciones de administradores: normativa vigente a partir de 1996.....	55
2. Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	270
a. Calificación como rendimientos del trabajo personal.....	270
b. Especialidades de tributación.....	285
B. Indemnizaciones por extinción de la relación mercantil de administrador	330
1. Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades	330
2. Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	355
C. Régimen de compatibilidades con otras relaciones.....	415
1. Incompatibilidad con la relación laboral especial de alta dirección	550
2. Compatibilidad con la relación laboral común.....	550
3. Compatibilidad con una relación profesional	585
CAPÍTULO 2. Retribuciones socios	
A. Retribuciones por el cargo de Administrador: deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades.....	725
1. Operaciones vinculadas.....	730
2. Realidad de los servicios prestados como administrador.....	780
B. Prestación de otros servicios distintos al de administrador.....	805
1. Calificación de la relación, mercantil o laboral	810
2. Calificación fiscal de las retribuciones percibidas	850
a. Calificación como rendimiento del trabajo o de actividad profesional	855
b. Efectos fiscales en el IRPF de la calificación laboral o mercantil	1070
c. Efectos fiscales en el IS de la calificación laboral o mercantil ..	1095
3. Prestación de servicios profesionales: determinación del valor de mercado.....	1150
C. Prestación de otros servicios por sociedades controladas por socios...	1220

Nº
marginal

CAPÍTULO 3. Retribuciones altos directivos

A. Indemnizaciones por despido	1310
1. Tratamiento en el IRPF	1315
a. Exención de las indemnizaciones por despido	1315
b. Aplicación de la reducción del 40%	1420
c. Otras percepciones en el caso de despido	1490
2. Deducibilidad de las retribuciones en el IS	1520
B. Calificación de la relación laboral especial de alta dirección	1560
1. La Jurisprudencia de la Sala de lo social del TS	1570
2. La aplicación de esta calificación en el ámbito fiscal	1615
3. Conclusiones	1680
C. Incompatibilidad de la relación laboral especial de alta dirección y la de administrador	1700

CAPÍTULO 4. Indemnizaciones por despido fraudulento

A. Regulación Legal	1755
B. Tipos de despido. Indemnización exenta	1830
1. Despido disciplinario	1835
2. Despido improcedente	1845
3. Despido colectivo y por causas objetivas	1855
C. La calificación despido-cese pactado	1865
1. Cuestiones previas	1870
2. Casos enjuiciados. Sentencias de la Audiencia Nacional	1905
3. Conclusiones	2030
D. Exigencia de retenciones a cuenta del IRPF: enriquecimiento injusto	2070
1. Posición general de la Administración Tributaria	2075
2. Caso particular: despidos	2110
E. Aplicación de la reducción del 40% en el IRPF	2130
F. Límite a la deducibilidad en el IS	2180

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AJD	Actos Jurídicos Documentados
AN	Audiencia Nacional
art.	artículo/s
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
CV	Consulta vinculante
DGRN	Dirección General de los Registros y del Notariado
DGT	Dirección General de Tributos
disp.adic	disposición adicional
disp.derog.	disposición derogatoria
disp.trans.	disposición transitoria
EDJ	El Derecho Jurisprudencia
ET	Estatuto de los Trabajadores (RDLeg 1/1995)
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas (RDLeg 1/175/1990)
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IPC	Índice de Precios al Consumo
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
L	Ley
LGSS	Ley General de la Seguridad Social (RDLeg 1/1994)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LGT/1963	Ley General Tributaria (L 230/1963)
LIP	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (L 19/1991)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LISD	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (L 29/1987)
LPL	Ley de Procedimiento Laboral (RDLeg 2/1995)
LSA	Ley de Sociedades Anónimas (RDLeg 1564/1989)
LSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
OM	Orden Ministerial
RD	Real Decreto
RDLeg	Real Decreto Legislativo
redacc.	redacción
Resol	Resolución
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004)
RRM	Reglamento del Registro Mercantil (RD 1784/1996)
SMAC	Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación
TCo	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TS	Tribunal Supremo

Introducción

El título de la presente obra, **Rendimientos de trabajo conflictivos: Administradores, socios y altos directivos; Indemnizaciones por despido fraudulento**, podría dar cabida a una gran variedad de cuestiones, dado que las dudas en la interpretación de este particular concepto de renta, como en otros ámbitos del Derecho, son numerosas. No obstante, la presente publicación nace con vocación de centrarse en aspectos determinados de gran incidencia práctica y que, sin embargo, han sido fuente de un importante debate y de no pocos conflictos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Tales aspectos, tienen como elemento común el que las discrepancias se derivan, no sólo de la interpretación de las normas fiscales implicadas, sino también —y en algunos casos, principalmente—, de los efectos de la normativa mercantil y laboral en el ámbito fiscal.

Así, una de las partes nucleares de esta obra va dirigida a analizar la **tributación** de administradores y consejeros, altos directivos y socios de entidades, fiscalidad que, como se ha apuntado, aparece claramente **vinculada** con el Derecho mercantil y laboral.

Además, se ha considerado de especial interés dirigir también la atención a otros rendimientos del trabajo, como son algunas de las causas de **extinción** de las relaciones laborales y su calificación como despidos unilaterales del empresario o ceses pactados.

La propia vocación de esta obra monográfica supone un cierto carácter asistemático, pues pretende incidir en aquellos aspectos asociados a la **catalogación** como renta del trabajo que han supuesto y siguen conllevando un cierto grado de dificultad en su calificación o en su interpretación, por lo que, en ningún caso se pretende integrar el análisis de la totalidad de los citados rendimientos.

En muchas de las cuestiones que van a ser analizadas, los **conflictos** acerca del tratamiento fiscal aplicable no derivan de la interpretación de la norma afectada, sino en la valoración de la verdadera naturaleza jurídica de los pactos o contratos realizados por las partes, lo que, por una parte, hace especialmente problemático y casuístico, su estudio y, por otra, probablemente, justifica la propia existencia de esta obra monográfica.

Capítulo I. Retribuciones administradores

10

ÍNDICE

A. Retribuciones de administradores.....	20
1. Requisitos de deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades: cumplimiento de la normativa mercantil	20
a. Requisitos para la deducibilidad de las retribuciones de administradores: Ley 61/1978	30
b. Requisitos para la deducibilidad de las retribuciones de administradores: normativa vigente a partir de 1996.....	55
2. Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	270
a. Calificación como rendimientos del trabajo personal	270
b. Especialidades de tributación.....	285
B. Indemnizaciones por extinción de la relación mercantil de administrador	330
1. Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades.....	330
2. Tratamiento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	355
C. Régimen de compatibilidades con otras relaciones.....	415
1. Incompatibilidad con la relación laboral especial de alta dirección.....	415
2. Compatibilidad con la relación laboral común.....	550
3. Compatibilidad con una relación profesional	585

En este capítulo se analiza el **tratamiento fiscal** en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las retribuciones de administradores, con especial incidencia en dos de las cuestiones más problemáticas relativas a este colectivo, como son los requisitos de deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades y los efectos fiscales de la incompatibilidad del ejercicio del cargo de administrador o consejero con el de alta dirección, acuñada por el Tribunal Supremo.

15

A. Retribuciones de administradores

1. Requisitos de deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades: cumplimiento de la normativa mercantil

Es bien conocida la **polémica** en torno a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones de administradores y consejeros de sociedades.

20

Esta polémica surgió a raíz de la legislación del Impuesto sobre Sociedades prevista en la Ley 61/1978 y las limitaciones específicas contenidas en la misma relativas a las retribuciones de administradores (L 61/1978 art.13.ñ) que fueron interpretadas por el Tribunal Supremo considerando que la deducibilidad de estas retribuciones exigía el cumplimiento de los requisitos mercantilmente previstos (LSA art.130).

La regulación del Impuesto sobre Sociedades prevista en la Ley 43/1995 **elimina** la previsión de la necesidad del gasto como requisito para su deducibilidad y, por otro lado, **no prevé especialidad** alguna en relación con la deducibilidad de las retribuciones de administradores, diferencias que permiten plantearse el alcance de la jurisprudencia acuñada por el Tribunal Supremo con la nueva Ley.

- 25** A estos efectos, debe tomarse en consideración que la argumentación vertida por el **Tribunal Supremo** para rechazar la deducibilidad de las retribuciones de administradores y consejeros con la Ley 61/1978 no se hacía descansar únicamente en la legislación fiscal, sino que el Alto Tribunal otorgaba un peso preeminente a la necesidad de cumplimiento de la normativa mercantil y, no habiendo hasta el momento una clara jurisprudencia relativa a la normativa fiscal vigente desde 1996, como veremos, el debate se centra en determinar si esta nueva legislación está plenamente desvinculada con la normativa mercantil o si, como con la legislación previa, la deducibilidad de estas retribuciones debe dilucidarse también atendiendo a los requisitos mercantilmente exigidos. A continuación se analizará detenidamente la normativa, doctrina y jurisprudencia existente con cada una de las legislaciones señaladas, al entender que la regulación previa contenida en la Ley 61/1978 constituye un elemento indispensable para entender el estado actual de la situación.

a. Requisitos para la deducibilidad de las retribuciones de administradores

(L 61/1978 derog L 43/1995 disp.derog.única.4)

- 30** El marco jurídico bajo el que se analizó la deducibilidad de las retribuciones de administradores y consejeros en la **legislación vigente hasta 1996** estaba constituido por las siguientes normas:

La Ley 61/1978 art.13, del Impuesto sobre Sociedades, que señalaba

Para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan, entre los que pueden enumerarse los siguientes:

y enumeraba una serie de gastos entre los que deben destacarse

ñ) Las participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, o estén acordadas por el órgano competente, y no excedan del diez por ciento de los mismos.

En cuanto a la normativa mercantil, el RDLeg 1564/1989 art.130 disponía que: **35**

La retribución de los administradores deberá ser fijada en los estatutos. Cuando 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 4%, o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.

En la línea de lo anterior el RDLeg 1564/1989 art.9 establecía que en los estatutos que han de regir el funcionamiento de la sociedad se hará constar: el **número de administradores** y el **sistema de retribución**, si lo tuvieran.

La normativa mercantil se completa con el art.123.3 del RD 1597/1989 que, al delimitar el contenido de los estatutos sociales, en relación con los administradores, establecía **40**

3. En todo caso se indicará el número de administradores o, al menos, el máximo y el mínimo de éstos, así como el plazo de duración de su cargo y el sistema de retribución, si la tuvieran. Salvo disposición contraria de los estatutos, la retribución correspondiente a los administradores será igual para todos ellos.

Interpretación doctrinal y jurisprudencial En atención a lo previsto **45**
en la normativa fiscal y mercantil antedicha, la cuestión suscitada era si la deducibilidad fiscal de las retribuciones de administradores y consejeros estaba vinculada al previo cumplimiento de los requisitos mercantiles o si, por el contrario lo regulado en la L 61/1978 art.13.ñ) era más flexible que lo establecido en la LSA art.130, de manera que pudiese entenderse que para que las retribuciones correspondientes a administradores o consejeros fuesen deducibles en el Impuesto sobre Sociedades no era preciso que estuviesen recogidas en los estatutos, sino que bastaba con que hubiesen sido aprobadas por el órgano competente, que no sería otro que la Junta General.

La **Administración Tributaria** no compartía esa interpretación flexible de la L 61/1978 art.13 y negó la deducibilidad de las retribuciones de administradores satisfechas por sociedades, cuando estas retribuciones incumplían los requisitos mercantiles.

Esta interpretación administrativa fue respaldada por la jurisprudencia del **Tribunal Supremo** que, en sentencia TS 17-10-06, EDJ 288773; 6-2-08, EDJ 17209; 13-11-08, EDJ 243662; 13-11-08, EDJ 243661; 11-3-10, EDJ 84288 y 22-12-11, EDJ 333389 entre otras, estableció la no deducibilidad fiscal del gasto relacionado con la remuneración de los administradores devengados en períodos impositivos en los que estaba vigente la L 61/1978, cuando no se cumplían estrictamente los **requisitos mercantiles**. En dichas sentencias, el Tribunal Supremo contempla la deducibilidad de estas retribuciones en los siguientes términos: **50**

1. La consideración como gasto fiscalmente deducible de las retribuciones de administradores y miembros del Consejo de Administración exige que las mis-

mas estén fijadas, en todo caso, y sin excepción alguna, en los **estatutos** de la sociedad.

- 52** 2. Para que la retribución pueda considerarse fijada en los estatutos y, por tanto, obligatoria, 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 y que la misma no sea contraria a lo regulado en la LSA art. 130. La certeza exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que los estatutos fijen concretamente el **sistema retributivo**, de manera que no es suficiente que los estatutos prevean varios sistemas retributivos y sea la Junta General la que determine cual ha de aplicarse.

b) Si el sistema establecido es el variable y se concreta en una participación en beneficios, el **porcentaje** debe estar perfectamente determinado en los estatutos (no basta un límite máximo).

c) Cuando la retribución consista en 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**.

Posteriormente nos detendremos con mayor detenimiento en los fundamentos desplegados por el Tribunal Supremo en estas sentencias al hilo, precisamente, de su posible aplicación con la legislación fiscal vigente desde 1996.

b. Requisitos para la deducibilidad de las retribuciones de administradores: normativa vigente a partir de 1996

(L 43/1995; RDLeg 4/2004)

- 55** El marco normativo fiscal vigente desde 1996 (L 43/1995) y hasta la actualidad **ha variado** de forma importante respecto del precedente por cuanto, por una parte, la nueva regulación no contempla la necesidad del gasto como requisito para su deducibilidad y, por otra parte, no prevé especialidad alguna en relación con las retribuciones de administradores.

La **normativa fiscal** vigente aplicable en relación con este extremo es la siguiente.

El art. 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por RDLeg 4/2004 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, que 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 demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Adicionalmente, la LIS art.19 establece que:

60

1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...). 3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Por otra parte, la LIS art.14 regula los **gastos** que **no** tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles, entre los que se encuentran:

62

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.

Por tanto, con arreglo a estos preceptos, todo gasto contable será gasto fiscalmente deducible a efectos del **Impuesto sobre Sociedades** siempre que cumpla los requisitos legalmente establecidos, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental y siempre que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

65

Por otra parte, la LIS no establece precepto específico alguno sobre las condiciones que deben cumplir los gastos por las retribuciones satisfechas a los administradores de una sociedad, a diferencia de lo establecido en la Ley 61/1978, vigente para períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 1996, que, como se ha referido, exigía el requisito de que el gasto fuese necesario para que tuviese la consideración de gasto fiscalmente deducible y se establecían unos requisitos específicos para la deducibilidad de las participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad.

En cuanto a la normativa mercantil, debe resaltarse que, a partir de **1 de septiembre de 2010**, resulta de aplicación la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por RDLeg 1/2010 regulándose la **retribución de administradores** en sus artículos 217 y 218, en los siguientes términos:

70

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 adminis-

tradores será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos.

Artículo 218. Remuneración mediante participación en beneficios

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 detraída 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.

75 La **Dirección General de Registros y Notariados** (DGRN) ha reiterado su doctrina relativa a la LSA, que fue tomada en consideración por el Tribunal Supremo, también con la Ley de Sociedades de Capital en numerosas resoluciones, entre ellas, la Resol DGRN 16-2-13 y Resol DGRN 7-3-13, exigiendo que los **estatutos** cumplan los requisitos antes citados (ver nº 50) (fijación del sistema retributivo de los administradores con certeza en los estatutos).

80 Interpretación doctrinal y jurisprudencial La jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la Ley 61/1978 ha abierto un intenso debate acerca de su posible aplicación con la Ley 43/1995 y el RDLeg 4/2004 que, como se acaba de analizar, presenta diferencias con la legislación precedente.

Lo cierto es que, al día de hoy, se trata de una cuestión que no está nítidamente delimitada, dado que no hay un pronunciamiento claro del Tribunal Supremo con la nueva legislación del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, la **Dirección General de Tributos** (DGT), en general, ha considerado que la deducibilidad de las retribuciones de administradores y consejeros depende del cumplimiento de la normativa mercantil, si bien ha declarado su incompetencia para determinar la adecuación de los estatutos a dicha legislación. Por su parte, como se analizará, los Tribunales han entendido que los requisitos de deducibilidad de las retribuciones de administradores con la Ley 43/1995 son los mismos que los exigidos con la Ley 61/1978.

A continuación se expondrán, por separado, las posiciones jurisprudenciales y doctrinales citadas con el objetivo de intentar extraer algunas conclusiones acerca de la deducibilidad de las retribuciones de administradores y consejeros.

85 Jurisprudencia del Tribunal Supremo Como se ha señalado, los pronunciamientos del Tribunal Supremo acerca de la deducibilidad de las retribuciones de administradores con la nueva L 43/1995 no han despejado con claridad cual es la posición de este Tribunal en este tema.

El debate surge ante la siguiente disyuntiva acerca de las bases de la fundamentación desplegada por el Alto Tribunal con la normativa vigente hasta 1996.

Si se considera que el Tribunal Supremo, con carácter general, niega la deducibilidad de los gastos «ilegales» en el sentido de que sean contrarios a las exigencias previstas en la normativa (en el presente caso la legislación mercantil que fija los requisitos para la determinación de la retribución de administradores), debería inferirse que los criterios contenidos en las sentencias referidas a la L 61/1978 serían plenamente trasladables a la nueva legislación fiscal, dado que, aunque a partir de la L 43/1995 los requisitos fiscales de deducibilidad del gasto se han suavizado, se mantendría la exigencia, al margen de la normativa fiscal, de cumplimiento de la normativa mercantil.

Por el contrario, si se entiende que el núcleo del razonamiento del Tribunal Supremo en las sentencias relativas a la L 61/1978 descansa en la obligatoriedad y necesidad del gasto que exigía la Ley fiscal, para admitir su deducibilidad, sí cabría pensar que sus pronunciamientos con la primera Ley pueden variar sustancialmente con la L 43/1995 y el RDLeg 4/2004, toda vez que, como decimos, estas Leyes son más flexibles en la exigencia de requisitos para la deducibilidad de gastos. **90**

Pues bien, siendo así, resulta que el Tribunal Supremo, admitiendo que la legislación del Impuesto sobre Sociedades es más flexible que la precedente, en relación con la deducibilidad de los gastos, ha reiterado en diversas sentencias el criterio de que la deducibilidad fiscal de las retribuciones de administradores **exige el cumplimiento** de los requisitos exigidos por la legislación mercantil:

Por una parte, el Tribunal Supremo ha confirmado el mismo criterio contenido en las sentencias referidas a la L 61/1978 también con la L 43/1995. Estos pronunciamientos continuistas los podemos encontrar en las sentencias TS 28-11-11, EDJ 340656 y 9-5-12, EDJ 93620. **95**

Precisamente en la primera sentencia, el Tribunal Supremo destaca:

La especialidad que en este punto el recurso que ahora decidimos plantea es el texto normativo aplicable a esta cuestión, pues en tanto al ejercicio 1995/96 era aplicable la L 61/1978, a los ejercicios 1996/97 y 1997/98 es la L 43/1995.

El diferente tratamiento de la problemática planteada por la diferente legislación aplicable ha de rechazarse si se tiene presente que son los estatutos de la entidad recurrente los que exigen la adopción del acuerdo de retribución de los administradores, acuerdo que aquí no se ha producido y que hace procedente la regularización practicada.

Finalmente, la diferencia que la entidad recurrente formula entre la L 61/1978 art.13.ñ) y la L 43/1995 art.10.3 lo que daría lugar a una distinta solución de la problemática planteada es inexistente, por referirse aquel precepto a las participaciones de los administradores en beneficios, en tanto que el artículo 10.3 regula la conformación de la base imponible.

- 100** El Tribunal Supremo, por tanto, en esta sentencia afirma que **no hay especialidad** alguna en la L 43/1995 respecto a la L 61/1978 en este tema, por lo que considera plenamente aplicables los criterios dictados con esta última Ley. Esta sentencia, por tanto, parece otorgar prioridad en su argumentación a la exigencia de cumplimiento de la normativa mercantil, con independencia de las previsiones fiscales. Y esta posición sería coherente con la argumentación vertida por el Tribunal Supremo para negar la deducibilidad del gasto analizado, ya que este Tribunal destaca claramente que su argumentación descansa no solamente en la L 61/1978 art.13.ñ) sino también y muy especialmente en las normas mercantiles, como se pone de manifiesto, por ejemplo, en sentencia TS 11-3-10, EDJ 84288:

*(...) hemos identificado expresamente la fuente de la que proviene la referida exigencia no únicamente en la L 61/1978 art.13.ñ), sino también, y muy especialmente, en las normas de derecho mercantil (RD 1597/1989 art.9 y 130) que resultan plenamente aplicables. Esta precisión que acabamos de hacer no es baladí, fundamentalmente, por dos razones. En primer lugar, porque estas últimas normas reclaman la intervención de los **estatutos** en cualquier caso, y, como se desprende de la dicción literal de la L 61/1978 art.13.ñ) sólo alude a las hipótesis en que dichos pagos tienen lugar en forma de «participaciones de los administradores en los beneficios de la entidad», siendo así que, como después diremos y, por lo demás, resulta obvio, este último es sólo uno de los sistemas posibles de remuneración a los miembros del Consejo de Administración.*

- 105** Pero, sobre todo, en segundo lugar, porque, precisamente, en las Sentencias antes citadas esta Sección ha rechazado expresamente la interpretación de la L 61/1978 art.13.ñ) que en el presente proceso mantiene, en la línea de la Audiencia Nacional, la representación de M..., S.A. —esto es, la posibilidad de que sea la Junta General la que fije las retribuciones de los administradores—, con fundamento en la necesidad de respetar la norma mercantil. Efectivamente, en nuestra Sentencia TS 17-10-06, EDJ 288773 negamos que lo regulado en la L 61/1978 art.13.ñ) resulte «más flexible» que lo establecido en el RDLeg art.130 al permitir la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las participaciones en beneficios de los administradores que estén, bien fijadas en los estatutos, bien «acordadas por el órgano competente», porque «aunque una primera lectura del precepto fiscal parece admitir un sistema alternativo para que las retribuciones sean gasto deducible, pues declaraba deducibles a las participaciones de los administradores, siempre que sean obligatorias por precepto estatutario, y en forma disyuntiva se admite también la deducción cuando la participación esté acordada por **órgano competente**, que en el caso de las sociedades de capital es la Junta General, el respeto a la ley mercantil, que impide a la Junta General retribuir a los administradores al margen de lo dispuesto en los estatutos, nos lleva a interpretar que cuando la Ley y Reglamento se referían a «órgano competente», estaban pensando en entidades distintas de las reguladas por la Ley de Sociedades Anónimas» (FD 3º rei-

tera esta doctrina TS 6-2-08, EDJ 17209. Por tanto —señalábamos en dicha Sentencia—, y por lo que respecta a las sociedades anónimas, ha de concluirse que la **Junta de accionistas** no es competente para regular la retribución de los administradores, si nada establecen los estatutos, debiéndose aprobar la consiguiente modificación de los mismos para que el cargo sea retribuido.

En definitiva —remataba, para evitar cualquier equívoco, la Sentencia—, no cabe compartir las tesis de quienes mantienen «que la norma tributaria es más flexible a la hora de recoger la fuente u origen de la atribución de las participaciones en los beneficios, estimándose, en cambio, que el criterio acertado es el de la sentencia que se impugna, debiéndose concluir que cuando el sujeto pasivo es una sociedad anónima sólo es posible la deducción fiscal si la participación en los beneficios es obligatoria por precepto estatutario» (FD 4º, in fine y TS 6-2-08, Rec 7125102).

Concluyendo, a efectos fiscales, en virtud de las normas mercantiles y tributarias, la posibilidad de retribuir a los administradores de sociedades anónimas y, como consecuencia, considerar el carácter obligatorio de dichos pagos, depende en todo caso de que estos últimos estén previstos en los estatutos sociales. El protagonismo que la LSA reclama de los estatutos en este concreto punto, según ha venido afirmando la Dirección General de Registros y del Notariado (DGRN), en lo que ya constituye una cláusula de estilo, está «en armonía con su naturaleza de norma rectora de la estructura y funcionamiento de la entidad y con la exigencia de plenitud y especificación en sus determinaciones y para garantía de los legítimos intereses de los socios actuales y futuros» entre otras, Resol DGRN 20-2-91, FD 3º; y Resol DGRN 26-7-91, FD 2º. Desde el punto de vista estrictamente fiscal, interesa únicamente observar que la previsión estatutaria es la que permite determinar que para la sociedad esa remuneración—y no otra— es obligatoria, o, dicho de manera más precisa, que el gasto, de conformidad con la L 61/1978 art. 13, puede calificarse como necesario para el ejercicio de la actividad y no —total o parcialmente— como una liberalidad.

Y, en efecto, repárese en que las retribuciones de los administradores pueden revestir **distintas modalidades**: retribución fija, dietas por asistencia a consejo, participación en beneficios.... Y que la L 61/1978 art. 13.ñ) solo hacía referencia a la vertiente de participación en beneficios, de manera que si la fundamentación del Tribunal Supremo descansase exclusivamente en la legislación fiscal, sería forzoso concluir que las retribuciones de administradores, en cualquiera de las restantes modalidades, serían fiscalmente deducibles con arreglo a los requisitos generales, sin la exigencia, por tanto, de requisitos adicionales, como los exigidos por el Tribunal Supremo en las sentencias analizadas. Es interesante destacar también la reflexión contenida en estas sentencias acerca de las retribuciones de los administradores (TS 28-12-11, EDJ 340656), ya que se hace una abierta crítica a la determinación de importes excesivos, llegando a negar la deducibilidad de los que excedan de los parámetros socialmente aceptables:

... de ningún modo puede aceptarse que la **aprobación de cuentas anuales** pueda asimilarse a la aprobación de acuerdos retributivos de los administradores por la Junta General. Además, la aprobación en Junta General no puede ser una patente de corso para retribuciones que excedan de lo que deba ser una retribución adecuada de los administradores. Es verdad que el CC art. 1255 establece la libertad de pactos, pero es también evidente que tal precepto establece unos límites a estos pactos: la de no ser contrarios a la moral, el orden público y el perjuicio de tercero. Cuando estos pactos excedan de los **parámetros socialmente aceptables** es claro que tales pagos no pueden ser considerados como retribuciones sino como meras liberalidades, no generadoras de un gasto deducible. La determinación de cuando estos pagos exceden estos límites es un problema que ha de resolverse a la vista de las circunstancias de cada caso, primero, por la Administración, y, en último término, por los tribunales.

- 115** Finalmente, el Supremo califica como liberalidades no deducibles (LIS art. 14.1.e) las retribuciones de administradores de sociedades cuyos estatutos prevén el carácter gratuito del cargo, y ello aun cuando el socio-administrador ostentase una participación mayoritaria en la sociedad que le permitiría cambiar los estatutos en cualquier momento dado que tal cambio no ha tenido lugar (TS 21-2-13, EDJ 25439 y 26-9-13, EDJ 192509).

- 120** Frente a estos claros pronunciamientos, otras sentencias permiten albergar algunas **dudas** sobre la posición del Alto Tribunal en esta materia: Por un lado, con carácter general, el Tribunal Supremo ha reconocido en diversas sentencias que los requisitos de deducibilidad establecidos en la L 43/1995 son más laxos que los previstos en la L 61/1978. En particular, ha afirmado que con la L 43/1995 (TS 9-2-12, EDJ 19117):

*La ecuación gasto necesario, y sólo este, es gasto deducible, que constituía la base del concepto de gasto deducible en la normativa anterior a la L 43/1995, en el que la exigencia de necesidad era ineludible, se ha flexibilizado con esta Ley, de suerte que la clave vino a ser la correlación entre gasto con obtención del rendimiento –reflejo de la cercanía con el concepto de gasto contable, en tanto que este es el que se realiza para obtener ingresos–; ha de rechazarse, también, que sólo pueda considerarse gasto deducible aquel que sea obligatorio jurídicamente, puesto que cabe que **gastos no obligatorios jurídicamente** sean deducibles cuando se realicen para obtener ingresos, y no constituyan una liberalidad.*

Por tanto, el hecho de que el gasto realizado por la entidad recurrente, indemnización por cese de sus directivos, esté contabilizado, encuentre su causa en lograr la paz social y la protección del valor de las acciones o se trate de rendimientos sujetos al IRPF, en sí mismo considerado nada aporta a los efectos de despejar la duda sobre su cualidad o no de gasto deducible.

Lo cierto es que en este caso nos encontramos con que el gasto se asume por la entidad voluntariamente, ninguna norma ni instrumento de obligado cumplimiento le impelía a pactar con sus directivos una indemnización por cese o