

Hacienda vuelve a denegar la deducibilidad de la retribución de los administradores

No serán consideradas como donativos o 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”

24 de noviembre de 2020

Ponte en contacto con PwC Tax & Legal:

Miguel Ángel González
Socio del área fiscal
miguel.a.gonzalez@pwc.com

Tras un período de cierta tregua en el que la Inspección de Hacienda parecía haber abandonado la idea de rechazar la deducibilidad de la retribución de los administradores con la nueva Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (vigente a partir del ejercicio 2015), nos estamos encontrando, desgraciadamente, con una vuelta a las andadas, tras la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 17 de julio de 2020 (que vendría a consolidar el criterio iniciado con la de 8 de octubre de 2019).

Al hilo del análisis que en esta publicación hicimos de la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018, ya comentábamos el cambio tan relevante que, a nuestro juicio, había supuesto el nuevo artículo 15.e) de dicha Ley 27/2014 al establecer expresamente que no serán consideradas como donativos o 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*”.

Según comentamos, con este precepto entendíamos que la intención del legislador

había sido la de dar por finalizado el debate en torno a la cuestión de la deducibilidad de las retribuciones a los administradores por el desempeño de las funciones ejecutivas de alta dirección, por el hecho de que dicha remuneración no constara prevista de forma expresa en los estatutos sociales.

A pesar de ello, también advertíamos que la Inspección podría seguir teniendo la tentación de rechazar la deducibilidad de la remuneración de los administradores en caso de dicha ausencia estatutaria sobre la base de lo dispuesto en el artículo 15.f) que prevé la no deducibilidad fiscal de los “*gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico*”.

Pues bien, esto es justo lo que está ahora ocurriendo, ya que nos estamos encontrando en los últimos meses con multitud de comprobaciones tributarias en las que la Inspección está rechazando, de forma sistemática, la deducibilidad de la remuneración de los administradores cuando ésta no se encuentra prevista expresamente en los estatutos o está implementada de forma deficiente.



Recomendamos que, en la medida de lo posible y siempre que proceda, se adopten todas las cautelas al objeto de eliminar o minimizar ese eventual riesgo, tales como revisar y/o modificar los estatutos, ratificar las remuneraciones de los administradores o aprobar las que procedan

La novedad estriba en el hecho de que tales comprobaciones afectan a períodos iniciados a partir de 2015 y, por tanto, con el nuevo artículo 15.e) ya en vigor. A pesar de que es consciente del hipotético blindaje que debiera proporcionar esa letra e), la Inspección se aferra al criterio sentado en la reciente Resolución del TEAC de julio de 2020 para aplicar la letra f) del citado artículo 15 al objeto de denegar la deducibilidad de dichas retribuciones cuando no se ajustan a lo previsto en la normativa mercantil (tanto si los administradores desempeñan funciones ejecutivas como si no), por considerar que se trataría de *“gastos contrarios al ordenamiento jurídico”*.

En nuestra opinión, tras leer con detenimiento la reiterada Resolución del TEAC, creemos que siguen siendo perfectamente válidos los argumentos ya apuntados anteriormente -y que reproducimos de nuevo- de cara a defender la inaplicabilidad del citado artículo 15.f) al asunto en cuestión.

De una parte, en virtud del principio de especialidad normativa debiera prevalecer la aplicación de la letra e) sobre la f), pues es una norma más específica y surgida precisamente como respuesta del legislador a las dudas planteadas en el pasado, precisamente por el Tribunal Supremo. Es cierto que hubiera sido deseable que la norma declarara sin más la deducibilidad fiscal de este tipo de remuneraciones y no mediante la negación de su carácter de liberalidad, pero no debemos olvidar que lo que hizo el legislador fue precisamente reaccionar frente al hecho de que se le atribuyera esa condición de liberalidad. En definitiva, y así puede deducirse de la historia de este precepto, lo que pretendía -y pretende- la norma es simple y llanamente garantizar la deducibilidad de estas retribuciones.

Por otro lado, entendemos que el artículo 15.f) no está pensado para casos como el que aquí nos ocupa, pues si ello fuera así resultaría que todo gasto que pudiera contravenir cualquier norma, y decimos

“cualquier norma” porque todas forman parte del ordenamiento jurídico, debiera ser reputado como no deducible. A nadie se le escapa la enorme cantidad de supuestos en los que se podría llegar al absurdo. En nuestra opinión, esta posición vendría avalada por varios pronunciamientos de la Dirección General de Tributos, como el incluido en la consulta de 10 de julio de 2017 en la que se reserva la aplicación del artículo 15.f) a gastos *“cuya realización está castigada por el propio ordenamiento jurídico, como es el caso de los sobornos, de manera que su realización es contraria al mismo y está penada”* de forma que *“el gasto ilícito y que, como tal conlleva una pena, es el que no resulta fiscalmente deducible”*, razón por la cual añade *“dicha ilicitud no puede atribuirse a la existencia de meros defectos formales, cuya subsanación resulte posible sin consecuencias gravosas”*.

Dicho todo lo anterior, y vista la preocupante tendencia que ha adoptado la Inspección y que no parece que vaya a cambiar salvo que haya algún pronunciamiento judicial en contra, recomendamos que, en la medida de lo posible y siempre que proceda, se adopten todas las cautelas al objeto de eliminar o minimizar ese eventual riesgo, tales como revisar y/o modificar los estatutos, ratificar las remuneraciones de los administradores o aprobar las que procedan, así como revisar, en su caso, los acuerdos de los órganos societarios de la compañía.