

LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

Y LOS GASTOS

DE ACTUACIONES CONTRARIAS
AL ORDENAMIENTO JURÍDICO

(Art. 15, letras e) y f), de la Ley 27/2014, del
Impuesto sobre Sociedades)

Antonio Durán-Sindreu Buxadé



eBook en www.colex.es

1.^a EDICIÓN



LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES Y LOS GASTOS DE ACTUACIONES CONTRARIAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO

*(Art. 15, letras e) y f), de la Ley 27/2014,
del Impuesto sobre Sociedades)*

1.ª EDICIÓN

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Profesor de la UPF

Doctor en Derecho

Licenciado en Administración y Dirección de Empresas

Diplomado en Ciencias Empresariales

Miembro de la Real Academia Europea de Doctores

Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales

COLEX 2021

Copyright © 2021

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos (www.cedro.org) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados. No obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex S.L. habilitará a través de la web www.colex.es un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial, así como a las actualizaciones de los textos legislativos mientras que la edición adquirida esté a la venta y no exista una posterior.

© Antonio Durán-Sindreu Buxadé

© Editorial Colex, S.L.
Calle Costa Rica, número 5, 3º B (local comercial)
A Coruña, C.P. 15004
info@colex.es
www.colex.es

I.S.B.N.: 978-84-1359-187-2
Depósito legal: C 276-2021

SUMARIO

INTRODUCCIÓN	11
CAPITULO 1. GÉNESIS DEL PROBLEMA Y EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL HASTA LA REFORMA DE 2014	15
1. Génesis del problema	15
2. Tratamiento tributario en el IS de la retribución por funciones directivas de los administradores con cargo gratuito hasta la reforma de 2014. Evolución jurisprudencial	19
2.1. Introducción	19
2.2. La jurisprudencia y su evolución	23
2.2.1. La retribución del administrador como gasto no necesario (o no obligatorio)	23
2.2.2. La retribución del administrador como liberalidad	24
2.2.3. La retribución del administrador como una cuestión de estricta legalidad ..	26
2.2.4. La retribución del administrador una vez más como liberalidad	27
2.2.5. La retribución del administrador: síntesis de la jurisprudencia	30
2.2.6. A modo de brevísimas conclusiones	31
CAPITULO 2. LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES COMO GASTO CONTABLE Y EL PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN	33
1. Breve introducción	33
2. La retribución de los administradores como gasto contable	34
3. La retribución del administrador con cargo gratuito como una liberalidad: un planteamiento inadecuado antes y después de la reforma de 2014. El principio de calificación	38
CAPITULO 3. EL CONCEPTO DE GASTOS DE ACTUACIONES CONTRARIAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO COMO GASTO FISCALMENTE NO DEDUCIBLE	45
1. El art. 15.f) de la Ley 27/2014: ¿una limitación al principio de calificación?	45
1.1. El criterio de la DGT	45
1.2. El criterio del TS	50
1.3. El criterio del TJUE	53
1.4. El criterio de la doctrina científica	59
1.5. Recapitulación y conclusión: compatibilidad entre el principio de calificación y el art. 15.f) de la Ley 27/2014	61

SUMARIO

2. Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, como sinónimo de actuaciones radicalmente prohibidas	62
2.1. La relación entre contrariedad a Derecho e invalidez	62
2.2. La nulidad absoluta y la exigencia de una “contradicción directa” frente al mero incumplimiento de la norma	65
2.3. El incumplimiento de normas imperativas o prohibitivas al que el derecho no sanciona con su nulidad: ejemplos.	68
3. Órgano competente para declarar la ilicitud de un acto o negocio.	74
4. A modo de conclusión	78
CAPITULO 4. LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES Y LOS GASTOS DE ACTUACIONES CONTRARIAS AL ORDENAMIENTO	81
1. La retribución del administrador por funciones directivas y sin cobertura estatutaria como un gasto de actuaciones contrarias al ordenamiento	81
2. El “ <i>abuso de formalidad</i> ”: ilegalidad formal e ilegalidad sustantiva.	82
3. ¿Es pues la retribución del administrador sin cobertura estatutaria un acto radicalmente prohibido?	88
CAPITULO 5. EL ARTÍCULO 15.e) DE LA LEY 27/2014 Y SU INTERPRETACIÓN	91
1. Interpretación finalista: especialidad de la letra e) frente a la letra f)	91
2. Interpretación literal: no especialidad del art. 15.e) y su interpretación conjunta con la letra f). El criterio del TEAC	98
3. Interpretación por parte de la DGT: la retribución por funciones distintas al cargo de administrador	110
4. Interpretación por parte de la doctrina científica.	119
CAPITULO 6. CONCLUSIONES.	145
1. Conclusiones principales	145
2. Conclusiones a modo de “ <i>lege ferenda</i> ”	147
BIBLIOGRAFÍA	149

INTRODUCCIÓN

Seis años tuvieron que transcurrir para que el legislador pusiera fin a la conflictividad que suscitó la conocida como Sentencia MAHOU (13/11/2008) que, en aplicación de la *“teoría del vínculo único”*, calificó como liberalidad la retribución por funciones de alta dirección de un alto directivo y administrador, cuyo cargo, como tal, era gratuito; controversia que puso fin al proceso judicial iniciado consecuencia del acta de disconformidad de 19/12/1997 con relación al ejercicio 1994.

En definitiva, 11 años de controversia judicial, más 6 años de inactividad legislativa, hasta que la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, pretendiera zanjarla previendo en su art. 15.e) 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”*.

La interpretación que casi de forma unánime se hizo de dicho artículo, es la de que tales retribuciones son fiscalmente deducibles sin perjuicio de que los estatutos previeran que el cargo de administrador es o no retribuido.

Pocos intuían que la redacción que la misma ley ha hecho de la letra f) de idéntico artículo iba a impedir cerrar definitivamente el problema al prever que no son gasto fiscalmente deducible “los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”.

Seis días después de aprobarse la Ley 27/2014, se aprobó, también, la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifican determinados preceptos de la Ley de Sociedades de Capital.

Entre tales modificaciones, destaca la de su art. 249, que contempla la figura del Consejero Delegado con funciones ejecutivas, y cuya retribución, regulada obligatoriamente por contrato, la doctrina consideró, mayoritariamente, que era independiente de la presunción de gratuidad recogida en su art. 217.

En otras palabras, el hecho de que el cargo de consejero delegado o ejecutivo esté retribuido, es compatible con el de que el cargo de administrador sea gratuito. De esta forma, la teoría del *“doble vínculo”* volvía a ganar enteros.

La propia Dirección General del Registro y Notariado, en su Resolución de 17/6/2016, corroboró tal interpretación al señalar que la función ejecutiva no es una función inherente al cargo de consejero como tal y, por tanto, que su retribución no ha de constar en los estatutos.

Sin embargo, años más tarde, la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, en su Sentencia de 26 de febrero de 2018, consideró que los estatutos han de prever también tal retribución, sentencia, no obstante, que no solo no fija jurisprudencia, sino que es contraria a la opinión mayoritaria de la doctrina.

La pasividad del legislador tributario se puso de nuevo de manifiesto. Pasividad, en este caso, que pudiera estar justificada al entender, como muchos lo hicieron, que el art. 15.e) de la ley 27/2014 no deja lugar a dudas.

Y así es, realmente, si no fuera por la reciente Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 17 de julio de 2020, que considera que el art. 15.f) limita y condiciona la previsión que el art. 15.e) hace.

En su opinión, la retribución a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección (art. 15.e)) no son una liberalidad, siempre que no se trate de gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (art. 15.f)).

En definitiva, la retribución que los administradores perciben por tales funciones sin que los estatutos así prevean, no son fiscalmente deducibles, ya que su deducibilidad exige inexcusablemente que se cumpla con la normativa mercantil.

Y casi 23 años después, el conflicto continúa sin resolverse.

El objeto de este trabajo es el de analizar el tratamiento fiscal de la retribución de los administradores en el Impuesto sobre Sociedades tras su reforma de 2014, e intentar delimitar el concepto y alcance de gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Para ello, haremos un breve repaso a la evolución jurisprudencial que desde la sentencia MAHOU hasta hoy se ha producido y acudiremos a principios y criterios que nos ayudarán a entender mejor la solución a la controversia judicial y administrativa, entre otros, los principios de calificación tributaria y de irrelevancia fiscal de los vicios que afectan a la validez de los actos y/o negocios, y el criterio judicial del *"abuso de formalidad"*.

Estudiaremos, también, conceptos importantes como los de actos radicalmente prohibidos, o nulidad de pleno derecho por incumplimiento de normas imperativas y prohibitivas a que el Código Civil se refiere.

Y analizaremos, por supuesto, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 17 de julio de 2020.

Conviene no obstante preguntarse cómo es posible que tras la reforma del 2014 volvamos a estar en una situación similar a la que existía hasta la misma.

La respuesta no puede ser otra que la de que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria no ha considerado que la Ley 27/2014 zanjara el problema; circunstancia que el TEAC ha corroborado.

Tampoco ha contribuido el hecho de que la Dirección General de Tributos no haya sido más explícita en las muchas resoluciones que ha resuelto a contestación de consultas vinculantes planteadas por los contribuyentes.

En otro orden de cosas, este trabajo no hubiera sido posible sin el trabajo de campo y debate con muchos de mis colaboradores profesionales, entre otros, Adriana Lafuente, Carme Setó, Mercedes Martín, Covadonga Carrera, Sergi Rubert, María Cañas, Marta Puig, Daniel Autet, Omar Molina, Anna Ric, y la también ayuda ortográfica y de reseña bibliográfica de Mercè Viader y Cristina Obon.

No sería tampoco justo olvidarme de Teresa, mi pareja, y de Nerea, su hija, por la generosidad que han tenido al renunciar al merecido tiempo de disfrutar en familia y permitirme dedicar el mismo a escribir este trabajo.

No puedo finalizar esta breve introducción sin señalar que, en ocasiones, tengo la impresión de que algunos Magistrados y/o miembros de Tribunales administrativos, viven en una burbuja de cristal con absoluto desconocimiento de la praxis empresarial.

Quisiera también denunciar la preocupante situación de inseguridad jurídica en la que nos encontramos y que paraliza las decisiones empresariales, ahuyenta a los emprendedores, desincentiva la inversión nacional y extranjera, y contribuye a una profunda desafección con el sistema.

En definitiva, un verdadero caos que identifico con el ocaso del Derecho cuyos responsables son, primero, el legislador, por su nefasta técnica legislativa y por su pasividad legislativa ante su inacción frente a problemas que afectan al día a día de los contribuyentes; segundo, la Administración Tributaria, con su vocación de negarse a una fiscalidad verdaderamente participativa; y tercero, los contribuyentes que, ante tal situación, y en lugar de revelarse, se cobijan en el lógico temor a la confrontación con la AEAT y acaban asumiendo con resignación que, en caso de duda, todo tributa.

En definitiva, un verdadero fracaso de la fiscalidad participativa o colaborativa y un verdadero desprecio al Estado de Derecho y a los principios que lo informan.

Y me pregunto, ¿estamos destinando los recursos públicos de forma adecuada?

Hasta aquí, la introducción tal y como la había escrito el 22 de diciembre de 2020, pocos días antes de que tuviera que enviar a la editorial el correspondiente archivo.

Con posterioridad, en concreto, el 31 de diciembre, sufrí inesperadamente un trombo en los dos pulmones que me tuvo ingresado durante un tiempo y del que, afortunadamente, me estoy recuperando satisfactoriamente.

De ahí el retraso en la publicación de esta obra. Por tal motivo, quisiera agradecer la generosidad, amabilidad, comprensión y empatía de la editorial COLEX, de la que me siento muy orgulloso de pasar a ser uno de sus autores.

La imprevista experiencia me obliga también a recordar que la vida se nos va en el momento más inesperado. La muerte no te pide permiso. No avisa. De ahí que modestamente les sugiera a todos vivir y disfrutar cada instante: al caminar, al leer, al comer, al trabajar, en nuestra relación con terceros. Y también reír. Reír

mucho, y perdernos con la mirada puesta en el cielo azul, o en las estrellas que iluminan la noche. Admirar la naturaleza; escuchar el sonido del silencio. Sentir la brisa del viento. Apreciemos en suma lo mucho que la vida nos da y que no nos damos cuenta. Vivamos vivos la vida. Gracias pues a la vida por darme otra oportunidad. Espero saberla aprovechar.

Por último, mi agradecimiento eterno y sincero a todos aquellos que, durante mi estancia en el hospital, me han mostrado su cariño.

Barcelona, 15 de febrero de 2021

CAPITULO 1

GÉNESIS DEL PROBLEMA Y EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL HASTA LA REFORMA DE 2014

1. Génesis del problema

La retribución de los administradores en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), ha sido desde 2008 una cuestión controvertida, en particular, en los casos en los que por sus funciones directivas perciben una retribución y los estatutos prevén que su cargo es gratuito.

Conviene recordar que, desde hace ya muchos años, se viene distinguiendo entre funciones *“deliberativas”* o *“supervisoras”*, como propias del órgano de administración, y funciones *“directivas”*, como propias del alto directivo o consejero ejecutivo; distinción que, según la doctrina científica, permite afirmar la existencia de un *“doble vínculo”* entre el alto directivo y administrador con la empresa: uno, de naturaleza mercantil, y, otro, de naturaleza laboral.

El punto de partida de dicha distinción es el art. 1.3.c) del Estatuto de los Trabajadores que excluye de su ámbito *“la actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa solo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo”*.

Sin embargo, la doctrina jurisprudencial del *“vínculo único”*, conocida también como *“unitaria”*, y que inicia su andadura a raíz de la Sentencia de la Sala 6ª del Tribunal Supremo, de 29 de septiembre de 1988, conocida como *“caso Huarte”*, negó la existencia de un *“doble”* vínculo ⁽¹⁾.

La formulación clásica de esta doctrina se fundamenta en que *“en supuestos de desempeño simultáneo de actividades propias del Consejo de administración*

1 STS 15517/1988 de 29 de septiembre de 1988, “caso Huarte”.

de la Sociedad, y de alta dirección o gerencia de la empresa, lo que determina la calificación de la relación como mercantil o laboral, no es el contenido de las funciones que se realizan sino la naturaleza de vínculo, por lo que si existe una relación de integración orgánica, en el campo de la administración social, cuyas facultades se ejercitan directamente o mediante delegación interna, la relación no es laboral, sino mercantil, lo que conlleva a que, como regla general, solo en los casos de relaciones de trabajo, en régimen de dependencia, pero no calificables de alta dirección sino como comunes, cabría admitir el desempeño simultáneo de cargos de administración de la Sociedad y de una relación de carácter laboral” (2).

En consecuencia, y como acertadamente BARROS GARCÍA resume (3):

1. La relación jurídica entre el administrador y la sociedad se rige por la normativa societaria y los estatutos sociales.
2. Cualquier contrato de alta dirección suscrito entre el administrador y la sociedad es jurídicamente ineficaz.
3. Las condiciones económicas del administrador, han de estar previstas en los estatutos sociales.
4. El cargo de administrador es compatible con una relación laboral común.

El problema alcanzó su clímax cuando, con posteridad, el propio Tribunal Supremo (en adelante, TS) aplicó dicha doctrina al ámbito tributario, concluyendo que al no prever los estatutos la retribución del administrador, el importe que retribuye sus funciones directivas no es deducible en el IS.

El punto de partida fue la Sentencia del TS de 13 de noviembre de 2008, conocida como Sentencia MAHOU (4).

Las consecuencias de la teoría del “vínculo único” no se ciñen solo a los casos en los que la sociedad se rige por un Consejo de Administración, sino también a aquellos en los que ésta se rige por uno o varios administradores.

Basta recordar que hasta dicho momento era muy habitual que los estatutos de las sociedades, sobre todo en las PYMES, previeran el carácter gratuito del cargo de administrador y, simultáneamente, la posibilidad de que éste, o cualquier otra persona, pudiera realizar funciones ejecutivas distintas de las que legalmente le competen como tal.

2 Vid., entre otras, Sentencias del Tribunal Supremo (Social) de 29/9/1988 (RJ 1988/7143), 21/1/1991, 13/5/1991, 3/6/1991, 18/6/1991, 27/1/1992 (RJ 1992/76; rec. 1368/1991), 11/3/1.994 (RJ 1994/2287; rec. 1318/1993), 22/12/1994 (rec. 2889/1993), 16/6/1998 (RJ 1998, 5400; rec. 5062/1997), 20/11/2002 (rec. 337/2002) y 26/12/2007 (RJ 2008/1777) (rec. 1652/2006), 24/5/2011 (RJ 2011/5098; rec. 1427/2010) ó 12/3/ 2014 (rec. 3316/2012).

3 BARROS GARCÍA, MARIO. “¿Continúa vigente la «doctrina del vínculo» tras la modificación de la ley de sociedades de capital?”. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 41-2015. Págs. 36 y 37.

4 STS 7057/2008 de 13 de noviembre de 2008, nº recurso 3991/2004, “sentencia Mahou”.

Nos estamos refiriendo a las cláusulas estatutarias que establecían, por ejemplo, que *“el cargo de administrador es gratuito. Los administradores de la sociedad podrán designar los cargos de Director, Gerente o cualquier otro cargo que se estime oportuno, para realizar funciones distintas a las que éstos legalmente les competen. Dichos cargos podrán recaer en socios, en cuyo caso el importe a satisfacer en concepto de rendimiento del trabajo, así como el alcance de las funciones a desarrollar será establecido anualmente por la Junta General. El establecimiento o la modificación de cualquier clase de relaciones de prestación de servicios o de obra entre la sociedad y uno o varios de sus administradores requerirán acuerdo de la Junta General”*.

Las consecuencias fiscales de la Sentencia MAHOU obligaron pues a modificar los estatutos de muchas sociedades previendo expresamente la retribución del cargo de administrador.

Sin embargo, dicha modificación no daba cobertura a las situaciones anteriores a la sentencia, circunstancia que ha tenido como consecuencia la regularización como gasto no deducible en el IS de las retribuciones satisfechas.

La polémica *“fiscal”* no se zanjó hasta la Ley 27/2014, del IS, que, en su art. 15.e), establece que no son liberalidad *“las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección”*; precepto, no obstante, que en su letra f) señala igualmente que no son gasto fiscalmente deducible *“los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”*.

Pocos días después de aprobarse esta última, se aprobó, también, la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifican determinados preceptos de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, LSC).

Hay que destacar, sin duda, la descoordinación legislativa entre ambas normas ya que, conscientes del problema, lo deseable hubiera sido una coordinación, al menos sintáctica, entre ellas.

Entre las modificaciones aprobadas por la Ley 31/2014 en la materia que aquí nos ocupa, hay que subrayar, primero, su art. 217.3 en el sentido de que *“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”*.

Destaca, también, su art. 249. 1, que establece que *“cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran lo contrario (...) 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”*.

Precepto este último que, en su núm. 3, señala que *“**cuando un miembro del consejo de administración (...) 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”***.

LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES Y LOS GASTOS DE ACTUACIONES CONTRARIAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO

(ART. 15, LETRAS E) Y F), DE LA LEY 27/2014,
DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES)

Tras 11 años de controversia judicial, y 6 de inactividad legislativa, la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), pretendió solucionar la problemática fiscal de la retribución de los administradores con cargo gratuito.

Pocos intuyeron que la redacción de otro precepto de la misma ley (art. 15.f)) impediría cerrar definitivamente el problema.

Y así ha sido. El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en su Resolución de 17 de julio de 2020, considera que este último precepto impide la deducibilidad fiscal de tales retribuciones por tratarse de gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Casi 23 años después, el conflicto continúa, pues, sin resolverse.

El presente trabajo pretende analizar el tratamiento fiscal de dichas retribuciones y delimitar el concepto de gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Para ello, hacemos un repaso de la jurisprudencia y acudimos a principios y criterios que nos ayudarán a solucionar la controversia, como el principio de irrelevancia fiscal de los vicios que afectan a la validez de los actos y/o negocios, o el criterio judicial del *"abuso de formalidad"*.

Estudiamos, también, otros conceptos que consideramos necesarios, como los de actos radicalmente prohibidos, o de nulidad radical, sin olvidarnos, por supuesto, de la Resolución del TEAC.

En definitiva, la finalidad de la obra es la de hacer un análisis crítico de dicha Resolución y de las letras e) y f) del art. 15 de la LIS.



ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ

Nacido en Barcelona el 2 de abril de 1957. Es Diplomado en Ciencias Empresariales, Licenciado en Administración y Dirección de Empresas y Doctor en Derecho por la Universidad de Navarra. Miembro de la Real Academia Europea de Doctores. Expresidente de la Asociación Española de Asesores Fiscales. Profesor de la UPF y Director Académico del Máster de Fiscalidad de la UPF Barcelona School of Management. Autor de diversos libros y publicaciones, entre otros, *"IVA, subvenciones y regla de prorrata"* y *"Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios"*. Colaborador en diversos medios de comunicación y blogs.

PVP: 20,00 €

ISBN: 978-84-1359-187-2



9 788413 591872