

LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES. SU DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES Y ÚLTIMOS CRITERIOS INTERPRETATIVOS POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Ismael RUIZ ENFEDAQUE
Estudiante del Grado en Derecho de la UNED

Resumen: Vistos los pronunciamientos de los tribunales y organismos reguladores durante el periodo de vigencia de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se observan varios aspectos significativos relativos a deducibilidad de las partidas relacionadas con el artículo 15 y los gastos no deducibles. Particularmente relativo a las deducciones de la retribución de administradores se presenta tan abundante como difusa, de ahí la necesidad de plantear una clarificación normativa e interpretativa a efectos de que el contribuyente pueda contar con una idea cierta y segura sobre cómo actuar respecto a estas partidas.

Palabras clave: Beneficio, Tributos, Sociedades, Mercantil, Administradores.

Abstract: In view of the pronouncements of the courts and regulatory organisms during the term of the Corporation Tax Law, several significant aspects related to the deductibility of items related to article 15 and non-deductible expenses are observed. Particularly related to the deductions of administrations, hence the need to propose a normative and interpretative clarification so that the reader can have a certain and safe idea about how to act with respect to these items. And know the possible alternatives when applying the criteria on these accounting items.

Keywords: Income, taxes, companies, mercantile, administrators.

1. LAS RETRIBUCIONES DE ADMINISTRADORES EN LAS ENTIDADES MERCANTILES Y SU DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La manera de retribuir al órgano de administración resulta uno de los puntos esenciales dentro de la configuración de las compañías mercantiles, esto se debe a que es imposible plantear una sociedad con ánimo de lucro sin contar con un medio por el cual los organismos que la hacen funcionar obtengan un beneficio de ella, pues es inherente a su propia finalidad. Bien sea por parte de sus socios o bien sea, en este caso, por parte de sus órganos gestores. Es necesario diferenciar los órganos gestores, los cuales serán referidos como administradores, de los socios, que pueden contar con retribuciones diferentes y específicas, como puede ser el derecho natural¹ de estos a la participación en los beneficios de la sociedad. Si bien la normativa contempla la gratuidad del cargo gestor, en la mayoría de las situaciones, la entidad mercantil se encontrará con el requerimiento por parte de este órgano de administración de obtener un rédito por su gestión.

En lo que ocupa al artículo, se pretende analizar cómo han venido configurándose estos métodos de retribución de maneras diferentes, salvando las posibles configuraciones internas para gratificar a estos administradores de una manera creativa, probablemente excesivamente complejas y que, posiblemente, escaparían a los métodos básicos de retribución del consejo de administración. Este artículo analizará la casuística de las formas más comunes y asimiladas dentro de lo que se conoce como la «lógica del buen comerciante». Para esto es necesario plantear primero los diferentes medios de retribución al órgano de administración.

Esta retribución en sí misma podría ser suficientemente compleja, dentro de la casuística en la que un grupo de personas es retribuido por las funciones de gestión de una entidad, cabe entender las vicisitudes que pueden surgir de este acto, en esta línea, parte de la doctrina, que se ha configurado a lo largo del tiempo, ha venido intentando proteger los posibles abusos por parte de estos grupos de gestión sobre las minorías. Sin embargo, se añade a ella la complejidad del entramado tributario español. Será lo que ocupe el artículo, concretamente en lo relativo al Impuesto de Sociedades, regulado actualmente en la Ley² del Impuesto sobre Sociedades (En adelante LIS) y la deducibilidad del mismo de los gastos que pudieran generar estas retribuciones, los encargados de la interpretación tributaria, han ido tejiendo una serie de criterios que se arrastran hasta el día de hoy y, sobre los que conviene tener la

1 PORFIRIO CARPIO, Leopoldo José en Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, Núm. 748, marzo 2015, pg. 787. Sobre el Derecho de los Socios a los Beneficios «Por tanto, el derecho del socio al dividendo acordado venía determinado por el acuerdo de reparto de beneficios que adoptase la junta general y, en tanto que dicho acuerdo no se alcanzase, los socios tendrían un genérico e indefinido derecho a los beneficios, pero no, en absoluto, un derecho al dividendo acordado, concreto y preciso.» Repasa, desde el derecho asumido del socio a participar en los beneficios, el Derecho particular al dividendo. Es entendible que el derecho natural de los socios a los beneficios de la entidad sea algo asumido por la doctrina como fundamental.

2 Publicado en BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014.

mayor claridad posible para evitar conflictos con la Administración. A continuación, se contextualizará, previo a continuar, los posibles medios de retribución al órgano de administración dentro de las sociedades.

1.1. Retribución vía cargo del órgano de administración

En primer lugar, debe plantearse como se fragua esta retribución de administradores y cuál es su desarrollo mercantil. Si se plantea como retribuida, deberá contar con previsión estatutaria,³ tal y como fija la Ley⁴ de Sociedades de Capital (en adelante LSC) en los artículos 217 y siguientes. Aunque el artículo 209 LSC fija como competencia del órgano de administración la gestión y representación de la sociedad, la pregunta que debería plantearse para comenzar es, hasta qué punto cualquier labor que realiza el administrador en nombre de la sociedad no es siempre en representación de esta misma y realizando funciones inherentes al cargo, de ahí que se plantee la necesidad de matizar esas «funciones inherentes al cargo».

En la práctica, una diferenciación sencilla podría obtenerse a través del objeto social de la entidad. Si se constituye una sociedad mercantil cuyo objeto social sea el diseño de prendas de deporte, no debería entenderse integrado en las funciones inherentes al cargo la colaboración en la preparación de estos diseños por parte del administrador. Más concretamente, se consideran asumidas como funciones inherentes al cargo las de deliberación y ejecución. Esta deliberación y ejecución se ven completadas con una serie de responsabilidades de las que debe hacerse cargo el administrador como sería aquellas derivadas de la falta de diligencia en el cumplimiento de los estatutos de la empresa, las derivadas de los incumplimientos de contratos, las del uso fraudulento del cargo o las de no presentación de las Cuentas Anuales de la empresa. Se observa pues como dentro de la propia normativa se configura una figura deliberativa y ejecutiva subsumida al administrador de manera cierta. Si bien este artículo puede alinearse con determinadas tesis, resulta difícil ajustarse a los criterios interpretativos que ha venido siguiendo la Administración Tributaria en los últimos tiempos en lo relativo a la deducibilidad de estas partidas.

1.2. Contrato de prestación de servicios

Para esta segunda modalidad de retribución no debería plantearse previsión estatutaria, aunque sí que deberá aprobarlo la Junta General. Aunque la frontera puede resultar difusa,⁵ el criterio planteado por la doctrina es la de existencia de una

3 FAUS, Manuel en «Retribución del administrador de una sociedad anónima» en *práctico de sociedades mercantiles* de VLEX España. – [<https://bit.ly/2SFGmyn>]. Analiza la necesidad de dotar de previsión estatutaria la retribución de administradores en las sociedades mercantiles.

4 Publicado en *BOE* núm. 161 de 03 julio de 2010.

5 Resolución de la DGRN 12 de mayo de 2014. Publicada en el *BOE* núm. 168 de 11 de julio de 2014, por la que se rechaza la inscripción de los acuerdos sociales de una sociedad limitada, en los mismos estatutos se establecía la gratuidad para, a continuación, establecer una remuneración para ello. La DGRN estima gratuito el cargo. Sin embargo, considera que no debe negarse la inscripción ya que, no es

relación acumulativa. Debe entenderse como asumida la convivencia de diferentes relaciones jurídicas entre el administrador y la sociedad. En el caso de este contrato,⁶ el origen será un negocio jurídico entre el administrador y esta sociedad al amparo del artículo 220 LSC. Sin embargo, se plantea la duda sobre el papel que deberían tener estos contratos en base del citado artículo, lo lógico, sería diferenciar la relación de gerencia y contractual fundándose en varios argumentos:

—En primer lugar, se podría considerar asimilable este artículo al 249 LSC, puesto que ambos plantean la necesidad de celebración de un contrato entre el administrador y la sociedad. Sin embargo, el artículo 220 no invita expresamente a la realización de un contrato con la gerencia, como si hace el 249, por lo que no deberían atribuirse a la existencia del primero las obligaciones que rodearían el artículo 249.

—La existencia del artículo 249 validaría en sí misma la independencia del 220, pues se debería entender que el único contrato que puede celebrar el administrador al amparo de este mismo, sería el de prestación de servicios externos a las funciones del ejercicio del cargo.

1.3. Contrato de alta dirección

Este tipo de contrato está regulado en el Real Decreto⁷ 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, se trata de una relación laboral especial basada en la confianza recíproca entre ambas partes. Es este contrato el que parece abocado a someterse a la aprobación en Junta, al menos con la doctrina previa a la sentencia reciente⁸ que se analizará en puntos siguientes. Esto se ha visto refutado por las interpretaciones⁹ dadas por el

incompatible este acuerdo social con el artículo 220 LSC. Esto es, conviviría la prestación de servicios por parte del administrador a la sociedad mediante contrato con la gratuidad del cargo.

Resolución de la DGRN de 19 de febrero de 2015 contra la negativa del registrador elevar a público los acuerdos sociales de una entidad. Se reitera, por parte de la DGRN la obligatoriedad de un régimen de retribución de los administradores si se pretende evitar la presunción de gratuidad

6 Res. Vinculante de la DGT, (V1040-16), de 15 de marzo de 2016. Deducibilidad en el Impuesto de Sociedades de la nómina percibida por el administrador como carpintero. Solicita precisiones a la hora de considerar deducible el gasto de las nóminas de los socios. Esto es, plantea diferentes relaciones contractuales, bien por nóminas de los socios, bien por contratos de prestación de servicios. Para dar respuesta a esto, la Administración remite al artículo 15.e. LIS y, siempre que se cumplan «las condiciones legalmente establecidas» puede ser deducible. Cabría plantear en que momento estas «condiciones legalmente establecidas» pueden tener cuestionamiento.

7 Publicado en el *BOE* núm. 192, de 12 de agosto de 1985.

8 SAN de 16 de febrero de 2022 (CENDOJ 28079230022022100087). Pronunciamiento de la Audiencia Nacional en favor de la flexibilización de los criterios sobre la deducibilidad de las retribuciones de administradores.

9 Res. Del TEAC de 17 de julio de 2020 (DYCTEA 3156/2019). Versa, en este caso, sobre la deducibilidad de lo pagado por una sociedad a sus administradores, si desarrollan estas funciones de dirección. Puede verse la reiteración del veto a la deducibilidad para las funciones ejecutivas que carezcan de reserva estatutaria. A través de la relación cumulativa entre el artículo 217 y 249 se prevé la necesidad de reserva estatutaria, se considera las retribuciones «contrarias al ordenamiento jurídico» y se retira la deducibilidad de las mismas.

Tribunal Económico Administrativo Central a la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018, que tantos quebraderos de cabeza está trayendo a estas retribuciones de administradores.

A través de la resurrección de la teoría¹⁰ del vínculo, este tribunal considera que la relación laboral es absorbida por el vínculo mercantil del órgano de administración, ya que las funciones son las mismas y, con esto, no existiría ninguna situación en la que se permitiría al órgano de administración suscribir un contrato de alta dirección con la entidad sin previsión estatutaria. Cabría plantearse cual es el objetivo de esta exigencia de previsión estatutaria, pues la tributación de los rendimientos es la misma elija la vía de retribución que se elija y ambos serían deducibles si están correctamente declarados. La diferencia radicaría en las obligaciones formales que rodean a estas retribuciones y, el posible perjuicio económico en forma de sanciones tributarias que podría derivar para las sociedades una interpretación excesivamente formalista de estos criterios.

1.4. Contrato laboral ordinario

Dentro de las prestaciones de servicios entre el trabajador y la empresa, la más primaria es el contrato laboral en su forma comúnmente conocida. Para que esto ocurra, primero tienen que concurrir dependencia y ajenidad. Esto es, administrador que no ejerce funciones de dirección y que no posee más de un tercio de capital, sería difícil de plantear, pero podría darse. Hasta ahora la Dirección General de Tributos¹¹ en sus planteamientos ha considerado deducibles estas retribuciones de manera indudable. Se plantearía siempre desde una prestación laboral ordinaria relacionada con el objeto social y alejada de las funciones de gerencia.

Res. Del TEAC de 08 de octubre de 2019 (DYCTEA 5548/2018) Sobre la retirada de la deducción del gasto por retribuciones satisfechas a un miembro del consejo de administración por funciones ejecutivas:

En la resolución del TEAC no se admite el gasto como deducible, estableciendo este Tribunal Administrativo como motivo, el incumplimiento de los requisitos para la retribución del Órgano de Administración. Esto es debido a la consideración del cargo como gratuito. No se aplica el criterio de liberalidad propiamente, o se pasa por encima, sin embargo, se hace hincapié en el carácter cumulativo de los artículos 217 y 249 LSC que fija la STS de 26 de febrero de 2018 (RC 3574/2017).

En este caso, consideran irrelevante la actividad desarrollada y dar prioridad al vínculo con la entidad, esto deriva en que el cargo se considere gratuito y, por tanto, no deducible. Cabría plantearse si es válido que, en base a un criterio tan formalista y meramente burocrático, se retire la deducibilidad de una partida al contribuyente.

10 STS de 09 de diciembre de 2009. (RJ2010\1182). Sobre la constitución de la teoría del vínculo, se plantea «en supuestos de desempeño simultáneo de actividades propias del Consejo de administración 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

11 Res. Vinculante de la DGT, (V1040-16), de 15 de marzo de 2016. Se plantea ante este organismo la posibilidad de que una nómina como carpintero sea deducible. En la respuesta, se diferencia, como es entendible, el criterio de la relación contractual y se matiza que, para que sea posible esta deducción, debe establecerse una relación comercial con la sociedad. Remitiéndose al artículo 15.e. LIS se cita que, con arreglo a las condiciones legalmente establecidas, puede ser deducible.

Res. Vinculante de la DGT, (1478-18) La DGT considera deducibles las retribuciones por prestaciones laborales ordinarias, de nuevo «siempre que cumplan los criterios legalmente establecidos en cuanto a devengo, inscripción contable y justificación».

Esta prestación ordinaria debería revestirse siempre de buena fe y acorde a derecho, no deberían asimilarse prestaciones desmesuradas, alejadas de las medianas salariales que se pretendan enmarcar en «contratos laborales ordinarios» pues, en ese caso, se trataría de una retribución a la alta dirección y tendría que exponerse a las situaciones conocidas hasta ahora. No es poco frecuente que, dentro de las sociedades, se encuentren retribuciones a socios y órganos de administración de importes considerablemente mayores al resto de trabajadores pretendiendo asimilarse estos al contrato ordinario. Si bien es cierto que, la prestación realizada por el socio o administrador conlleva un riesgo de responsabilidad adicional, esta debe enmarcarse siempre dentro de la racionalidad, pues de lo contrario, cualquier análisis o revisión de mismo quedaría inservible.

2. SITUACIÓN DESDE 2015 HASTA LA ACTUALIDAD

No hay que olvidar que la reforma del Impuesto sobre Sociedades procede de 2015, por lo que, aunque cada vez más lejana, dada su extensión, es entendible que todavía no se haya podido establecer toda la doctrina y criterios que se desearía. Contextualizando la Retribución de Administradores, en el año 2008 bajo la Teoría del Vínculo¹² el Tribunal Supremo dictó que cuando confluyera la relación mercantil y laboral para el personal de alta dirección, la primera absorbería la segunda, siendo necesario cumplir los criterios establecidos para la relación mercantil en ambas formas. Parece (o pareció en su momento) claro que, incorporando al artículo 15.e LIS el desarrollo que dice «Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) 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.» el legislador intentó, al menos en apariencia, solventar las problemáticas en torno a su deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, la Administración Tributaria ha venido fijando, en los últimos tiempos, un criterio contrario a esto. Esto podría comenzar a desentramarse con el reciente planteamiento que hace la Audiencia Nacional y los llamamientos¹³ de los profesionales fiscales durante estos

12 COHEN BENCHETRIT, Amanda, «Vigencia de la teoría del vínculo en la jurisdicción social tras la reforma operada en la Ley de Sociedades de Capital por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre» en *Civil de elderecho.com* – [<https://bit.ly/3bwj1pB>]. La autora define la Teoría del Vínculo de manera precisa, «La pregunta sobre la que pivota la doctrina del vínculo es la de si la relación del administrador con funciones ejecutivas es compatible con una relación laboral especial de alta dirección», desde la construcción de la misma hasta el planteamiento de la situación actual de vigencia.

13 GARCÍA RODRÍGUEZ, Abel «Retribución de Administradores: La nube que terminó en tormenta» en *Cuadernos de Derecho y Comercio 2017*, núm. 67, Editores Consejo General de los Colegios Oficiales de Corredores de Comercio, pp. 215-222. Sobre la complejidad en la correcta aplicación estatutaria de las retribuciones de administradores. «Las primeras gotas de lo que terminaría en borrasca fueron dos sentencias dictadas por el Tribunal Supremo el día 13 de noviembre de 2008 (recursos de casación 2578/2004 y 3991/2004 —ambas caso Mahou—), en las que al Alto Tribunal anudó y condicionó la deducibilidad de la retribución de los administradores en el IS a que estas estuvieran debidamente fijadas en los estatutos sociales «con certeza», lo que permitía entender al Tribunal que estas [las retribuciones] eran obligatorias, y eran necesarias para la compañía, en clara contraposición a aquellas otras que —o bien por no estar

años a la clarificación (y simplificación) de criterios a este aspecto, aunque el camino todavía parece largo.

2.1. Cuestiones sobre el criterio planteado por el Tribunal Económico Administrativo en 2020

Si hasta ahora se había interpretado¹⁴ el artículo 15.e LIS como una forma de evitar la doctrina del vínculo,¹⁵ el TEAC con sus últimos planteamientos, no solo se alineó de lleno con ella sino que la incluye en los criterios de deducibilidad. Visto esto, cabe plantearse la necesidad de trasladarlo a la realidad empresarial española y a la de la propia normativa del impuesto sobre sociedades, si se admite la máxima exigencia sobre la contrariedad al orden jurídico y la no deducibilidad de cualquier partida que contravenga la normativa mercantil en sus formas más simples, no parece posible definir un punto en el que sea posible cumplir con la deducibilidad del gasto contemplado en el artículo 15.e LIS, pues a pesar de que el artículo 217 LSC contemple la gratuidad del cargo y el propio artículo haga la precisión relativa a la admisión de las funciones inherentes a las funciones ejecutivas, nunca van a poder meramente gratuitas sin un complejo entramado burocrático y, por tanto, nunca van a ser deducibles.

Estos planteamientos no han sido algo aislado, pues la disparidad de criterios¹⁶

contempladas en los estatutos sociales, o bien porque su importe excedía del importe máximo fijado—, pasaban a ser calificadas como liberalidad, con la penitencia de no ser deducibles en el IS.»

GARRIGUES COMUNICA, «El Tribunal Supremo da un vuelco inesperado al régimen legal de la remuneración de los consejeros ejecutivos» en *Alerta mercantil*. <https://bit.ly/3vc8uXB>. Publicado en enero de 2018 y consultado en marzo de 2021. Plantea la incertidumbre acerca de que los administradores se acojan al artículo 217 LSC.

PÉREZ-LLORCA, «Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018. Retribución de los consejeros delegados o ejecutivos de sociedades no cotizadas. Alcance de la llamada [Reserva estatutaria]» en *nota informativa*. [<https://bit.ly/3pFvOeY>]. Anticipa los choques de criterios con la DGRN

14 Res. Vinculante de la DGT de 12 de junio de 2019 (V1417-19). Considera deducibles las retribuciones de los administradores aún con el cargo gratuito conforme a lo establecido en el art. 217 LSC, sin embargo, existe el matiz de que, en este caso, se plantea una prestación laboral ordinaria que, como se ha visto en los puntos previos de este artículo se asimilaría a un gasto deducible. En este caso, la DGT señala que los gastos contables serán deducibles si no tienen carácter de no deducibles según el art. 15 LIS y se acogen a los criterios de inscripción contable y devengo.

15 BARROS GARCÍA, Mario, «¿Continúa vigente la [doctrina del vínculo] tras la modificación de la Ley de Sociedades de Capital?», *Actualidad Jurídica*, núm. 4, 2015, pp. 34-41, Uría Menéndez, Madrid. Sobre las funciones deliberativas y su alcance, se plantea que estas pertenecen a los consejeros pues, aun siendo redundante, deliberan en las reuniones del consejo. Entre de esto estarán las funciones ejecutivas, que se realizarán de manera colegiada generalmente y se asocian a las tareas de supervisión y gestión de la sociedad. Se trata de un matiz importante pues la diferenciación entre estas funciones y las ordinarias puede derivar en la deducibilidad o no de un gasto como sería la retribución de administradores.

16 GARRIGUES COMUNICA, «El Tribunal Supremo da un vuelco inesperado al régimen legal de la remuneración de los consejeros ejecutivos» en *Alerta mercantil*. <https://bit.ly/3vc8uXB>. Publicado en enero de 2018. Sobre la necesidad de realizar un análisis individual de cada caso, a través de un análisis breve plantea como un «vuelco inesperado» respecto a los criterios previamente seguidos, la sentencia del supremo y, con los datos hoy conocidos, anticipa un veto a esta deducibilidad de las retribuciones.

PÉREZ-LLORCA, «Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018. Retribución de los consejeros delegados o ejecutivos de sociedades no cotizadas. Alcance de la llamada [Reserva estatutaria]» en *nota*

respecto a esto mismo entre las propias administraciones¹⁷ ha sido amplio. Habría que preguntarse hasta qué punto, a nivel teórico, es correcto desterrar en el apartado e las retribuciones de administradores del concepto de liberalidad mientras que se veta su deducibilidad, según la propia administración en el apartado siguiente en concepto de la «contrariedad al orden jurídico» contenido en el artículo 15.f LIS.

El artículo 217 de la LSC dice «El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración». Sin embargo, si no existe un punto cierto en el que esto suceda, esta gratuidad no pasa de ser un concepto dispositivo, un ilícito, o será inexistente. Además, en el caso de que sucediera, según el criterio que pretende establecer la Administración Tributaria, será un ilícito que, al no tener previsión estatutaria no sería deducible.

2.2. Errores formales en la contrariedad al ordenamiento jurídico

Para continuar el análisis es necesario hacer una reflexión lógica sobre que pretendía el legislador con la introducción de la partida relativa a las actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Una lógica primaria, nos llevaría a pensar que todo acto ilícito cabría dentro de esta partida. Para esto, sería necesario definir que se considera expresamente ilícito¹⁸ a efectos del Impuesto de Sociedades. De lo contrario, como plantean actualmente los Tribunales Económico Administrativos, cualquier contravención del ordenamiento jurídico en su conjunto sería susceptible de

informativa. Publicada en marzo de 2018.[<https://bit.ly/3pFvOeY>]. Se plantea el choque con la doctrina mayoritaria y los tres niveles separados de retribución a los órganos de administración y comenta el choque con el criterio de la Dirección General de Registros y Notariado. DOMINGUEZ CASAS, Vicente. «A vueltas con la retribución de administradores» en *elderecho.com* de Lefebvre. <https://bit.ly/3ghRTfe>. Publicada en enero de 2019. Comentarios reiterados sobre la necesidad del análisis individual de cada caso.

17 Resolución de la DGRN 12 de mayo de 2014. Publicada en el *BOE* núm. 168 de 11 de julio de 2014. por la que se rechaza la inscripción de los acuerdos sociales de una sociedad limitada:

Aunque la DGRN considera el cargo gratuito en su resolución, expone la posibilidad de que estos administradores reciban prestaciones acordes al artículo 220 LSC. La DGRN retira la denegación de la inscripción pues, aunque no cumpla con lo esperado de una redacción de unos acuerdos sociales, no ve colusión entre el art. 220 LSC y la gratuidad del cargo. En este caso mediaría la retribución del administrador por parte de la sociedad mediante un contrato entre ambos y la prestación de servicios por esta.

Resolución de la DGRN de 19 de febrero de 2015 contra la negativa del registrador elevar a público los acuerdos sociales de una entidad. No se acepta la inscripción de los acuerdos sociales. Se exige por parte de la DGRN la fijación de un régimen de retribución de los administradores a efectos de evitar la presunción de gratuidad.

Resolución de 31 de octubre de 2018, de la DGRN. Publicada en el *BOE*, núm. 280 de 20 de noviembre de 2018. Es especialmente interesante pues comenta la sentencia del tribunal supremo de 2018 relativa a las retribuciones de administradores que ha generado la controversia hasta este punto, y aborda la idea de que una sola sentencia no puede considerarse jurisprudencia y podría tratarse de un caso aislado. Este sería un concepto bastante ajustado pues, como se verá a continuación, así ha sido.

18 STS de 28 de noviembre de 2005. (VLEX 20066882) Lo excepcional del orden público y la necesidad de una interpretación restrictiva. «El concepto de orden público, como límite de la autonomía privada, ofrece serias dificultades de fijación, y presentado como excepción a la regla de caducidad de las acciones de impugnación debe ser aprehendido en sentido restrictivo»

no deducibilidad. Esto puede resultar ilógico pues bien es sabido que el propio ordenamiento tiene partes dispositivas e imperativas. Del mismo modo, el ordenamiento jurídico se compone de una serie de órdenes y normas cuyo objetivo no es otro que el de clarificar y el de ser interpretados por parte de los contribuyentes ¿Sería pues una incorrecta asignación contable susceptible de no deducibilidad en base a esta partida? No resulta prudente pensar que el objetivo de su inclusión fuera este.

Es entendible que la Administración considere incluidas dentro de sus funciones la corrección de los errores formales en los actos administrativos, pero no puede considerarse como lógico que esta corrección de errores se materialice en sanciones hacia el contribuyente. Conviene entender dentro de esto, el papel de la subsanación¹⁹ procesal, pues, a pesar de encontrarnos en el cauce administrativo, no debe perderse que, frente a la disposición imperativa por parte de la administración, es asumido dentro de todo el ordenamiento jurídico el derecho a la defensa jurídica de los contribuyentes.

2.3. Análisis de la última sentencia de la Audiencia Nacional

A través de la última sentencia²⁰ de la Audiencia Nacional podría entenderse que, al menos esta Audiencia se alinea con un criterio más sencillo a la hora de aplicar la deducibilidad de estas partidas de manera correcta, respecto a la aplicación de los alegatos de la inspección. Cita, de manera bastante acertada, que cuando los acuerdos sociales no han sido impugnados en plazo, es la propia ley de sociedades de capital la que prevé la subsanación de los mismos según sus artículos 204 y 205. Visto esto, caería el argumentario de la inspección, pues se encuadrarían estos acuerdos en la corrección al «ordenamiento jurídico» y el «cumplimiento escrupuloso de la normativa mercantil». Esta sentencia plantea un halo de optimismo sobre futuros recursos que se puedan interponer ante la negativa de la deducibilidad de las

19 GUIAS JURÍDICAS, «¿Cuáles son los principios básicos en materia de subsanación?» en *guiasjuridicas.wolterskluwer.es* – [<https://bit.ly/2SyZBtj>]. Se estudia cómo, la propia administración tiene integrado dentro de sus procedimientos el derecho a la subsanación. Si se tratan de actos subsanables se procederá a la subsanación del mismo y producirá los efectos debidos y, de lo contrario será nulo. Cita el artículo «*El principio general que rige en materia de vicios de procedimiento es el de la facilitación o favorecimiento de la subsanación, evitando un formalismo riguroso que obstaculice el normal desenvolvimiento del procedimiento.*» Esta facilitación del procedimiento no se ve reflejada en la deducibilidad y la integración de estas partidas pues, a pesar de ser conceptos subsanables y, de considerarse subsanables por el propio articulado de la LSC en sus artículos 204 y ss. Los pronunciamientos de los organismos reguladores se han mostrado en numerosas ocasiones contrarios a ello.

20 SAN de 16 de febrero de 2022. *Op. Cit.*, Sobre la contrariedad al orden público, la sentencia expone que «que debe entenderse por acuerdo contrario al orden público, que, en nuestra opinión, quedaría reservado a los supuestos en los que la adopción del acuerdo hubiera conllevado una vulneración de derechos reconocidos en la Constitución que se proyectan en el ámbito societario», consecuencia de esto y, no habiendo sido impugnados los acuerdos, estos serían válidos. Resulta profundamente clarificador y esperanzador la fijación de un concepto cierto y ajustado sobre la contrariedad al orden público. Además, aunque en este caso la sentencia refiere un acuerdo expreso donde se apruebe la retribución de administradores, dentro de la aprobación de Cuentas Anuales se debería entender aprobadas, de forma tácita, estas retribuciones de administradores.

retribuciones de administradores, sin embargo, convendrá no olvidar que se trata de una sentencia aislada y que deberá ser refutada por una jurisprudencia firme que garantice la seguridad a la hora de la correcta deducción de estas partidas.

Del mismo modo hace la sentencia unas reflexiones sustancialmente interesantes sobre el esclarecimiento de la contrariedad al orden público y la necesidad de su aplicación restrictiva, es sabido que, para que se produzca esta contrariedad, la ilicitud debe ser clara y sustancial, este concepto es muy útil para reflejar la necesidad de no dar una interpretación amplia a la «contrariedad al ordenamiento jurídico» pues, si se diera una interpretación amplia a esta contrariedad al orden público contemplada en todo el ordenamiento jurídico nos encontraríamos con el colapso de la mayoría de las normas, pues cualquiera sería susceptible de traspasar a través de este resquicio legal. Siendo, además en este caso, un resquicio legal que no es más que una cuestión puramente formal que se contempla subsanable por la propia normativa que la acaba derivando en gratuita.

3. CONCLUSIÓN

Sin duda, las retribuciones de administradores es una de las aristas pendientes dentro de la Ley del Impuesto de Sociedades. No tiene por qué ser esto un conflicto con la propia norma, ni ser necesariamente clarificada a través de una modificación de la propia norma, como se expondrá a continuación, la norma tiene un planteamiento claro, o al menos un propósito definido. Sin embargo, sí que parece abocada a que, a través de los diversos pronunciamientos de los tribunales, se fije un criterio cierto por las controversias derivadas de su interpretación.

Aunque la última sentencia de la Audiencia Nacional haya resultado ciertamente clarificadora y comience a verse la luz, cabe resaltar que, con el objetivo de proteger la deducibilidad de estas retribuciones, convendría aprobar en junta, aún con la reciente sentencia de la Audiencia Nacional cualquier tipo de retribución, pues hoy en día, según el criterio de la inspección, esta está vetada. A esto habría que añadir si, como bien expuso la DGRN en su día frente a la denegación de la inscripción de los acuerdos sociales, no nos encontrábamos más que ante una sentencia aislada que no podía considerarse jurisprudencia, sería cuanto menos osado plantear un criterio firme sobre una sentencia aislada, como sería esta de la Audiencia Nacional. Principalmente con la retahíla de criterios, y sentencias, contrarios a esta deducibilidad que pesan sobre esta partida.

Como nota sobre esta retribución, mencionar que el ecosistema empresarial español no cuenta con grandes entramados societarios, al contrario, predominantemente está formado por pymes, dentro de las cuales la mayoría están dedicadas a la actividad comercial. No cabe dentro de la lógica que, en base a una aparente protección del socio minoritario, se prive de capacidad a los gerentes de estas pequeñas empresas de obtener rendimientos de los mismos de manera acorde a la legislación vigente. Lejos de esto, se propone un entramado burocrático cada vez más complejo para personas sin la formación necesaria que, indudablemente acarreará costes adicionales.

BIBLIOGRAFÍA

Revistas y publicaciones:

BARROS GARCÍA, Mario, «¿Continúa vigente la [doctrina del vínculo] tras la modificación de la Ley de Sociedades de Capital?», *Actualidad Jurídica*, núm. 4, 2015, pp. 34-41, Uría Menéndez, Madrid

COHEN BENCHETRIT, Amanda, «Vigencia de la teoría del vínculo en la jurisdicción social tras la reforma operada en la Ley de Sociedades de Capital por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre» en *Civil de Elderecho.com*, <https://bit.ly/2R5ycim>

DOMÍNGUEZ CASAS, Vicente, «A vueltas con la retribución de administradores» en *elderecho.com* de Lefebvre. <https://bit.ly/3ghRTfe>.

FAUS, Manuel en «Retribución del administrador de una sociedad anónima» en *práctico de sociedades mercantiles de VLEX España*. <https://bit.ly/2SFGmyn>

GARCÍA RODRÍGUEZ, Abel «Retribución de Administradores: La nube que terminó en tormenta» en *Cuadernos de Derecho y Comercio 2017*, núm. 67, Editores Consejo General de los Colegios Oficiales de Corredores de Comercio

GARRIGUES COMUNICA, «El Tribunal Supremo da un vuelco inesperado al régimen legal de la remuneración de los consejeros ejecutivos» en *Alerta mercantil*. [<https://bit.ly/3vc8uXB>].

GUIAS JURÍDICAS, «¿Cuáles son los principios básicos en materia de subsanación?» en *guiasjuridicas.wolterskluwer.es*. – [<https://bit.ly/2SyZBtj>].

PÉREZ-LLORCA, «Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2018. Retribución de los consejeros delegados o ejecutivos de sociedades no cotizadas. Alcance de la llamada [Reserva estatutaria]» en *nota informativa*. [<https://bit.ly/3pFvOeY>].

PORFIRIO CARPIO, Leopoldo José en *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 748, marzo 2015, pg. 787. LEFEBVRE.

Normativa

Constitución Española. Publicada en el *BOE*, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978

Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección. Publicado en el *BOE* núm. 192, de 12 de agosto de 1985.

Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Publicada en el *BOE*, núm. 161, de 3 de julio de 2010

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Publicada en el *BOE*, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014

Jurisprudencia y doctrina

STS, sala primera, de 28 de noviembre de 2005 (VLEX 20066882).

STS, sala primera, de 09 de diciembre de 2009. (RJ2010\1182).

SAN, sala de lo contencioso-administrativo, sección segunda, de 16 de febrero de 2022 (CENDOJ 28079230022022100087).

Res. TEAC de 08 de octubre de 2019 (DYCTEA 5548/2018).

Res. TEAC de 17 de julio de 2020 (DYCTEA 03156/2019).

Res. Vinculante de la DGT de 15 de marzo de 2016 (V1040-16).

Res. Vinculante de la DGT de 30 de mayo de 2018 (V1478-18).

Res. Vinculante de la DGT de 12 de junio de 2019 (V1417-19).

Resolución de la DGRN de 12 de mayo de 2014. Publicada en el *BOE* núm. 168 de 11 de julio de 2014.

Resolución de la DGRN de 19 de febrero de 2015. Publicada en el *BOE* núm. 62 de 13 de marzo de 2015.

Resolución de 31 de octubre de 2018, de la DGRN. Publicada en el *BOE*, núm. 280 de 20 de noviembre de 2018.