

EL FOCO


JOSÉ IGNACIO ALEMANY

ABOGADO. SOCIO DIRECTOR DE ALEMANY, ESCALONA & DE FUENTES ABOGADOS. PROFESOR DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO DE LA UNIVERSIDAD PONTIFICIA COMILLAS ICADE. MIEMBRO DE LA AEDAF

El autor analiza las decisiones de la Dirección General de Tributos y del Tribunal Supremo que niegan la deducibilidad de la retribución de los administradores en el impuesto sobre sociedades

¿Es deducible fiscalmente la retribución del administrador?

Las sociedades mercantiles son hoy día el medio natural para acometer actividades empresariales con ánimo de lucro, especialmente si se quiere limitar la responsabilidad de los socios a un cierto capital. Ese lucro o beneficio resultará de la suma algebraica de las rentas, positivas y negativas, obtenidas en un ejercicio determinado, todo ello (la condición de renta, su importe y el momento que se entiende obtenido, es decir, el qué, el cuánto y el cuándo) de acuerdo con unos principios que se plasman en el Código de Comercio y se desarrollan en el Plan General de Contabilidad (PGC).

Desde 1996, el resultado que surge de la contabilidad es el parámetro fundamental del beneficio sometido a tributación por el impuesto sobre sociedades (IS). No sin polémica, desde la Ley 43/1995 (la Ley del IS), la base imponible del impuesto se determina partiendo del resultado contable que surge de la aplicación de las normas mercantiles, de las que el PGC es desarrollo. Ese resultado

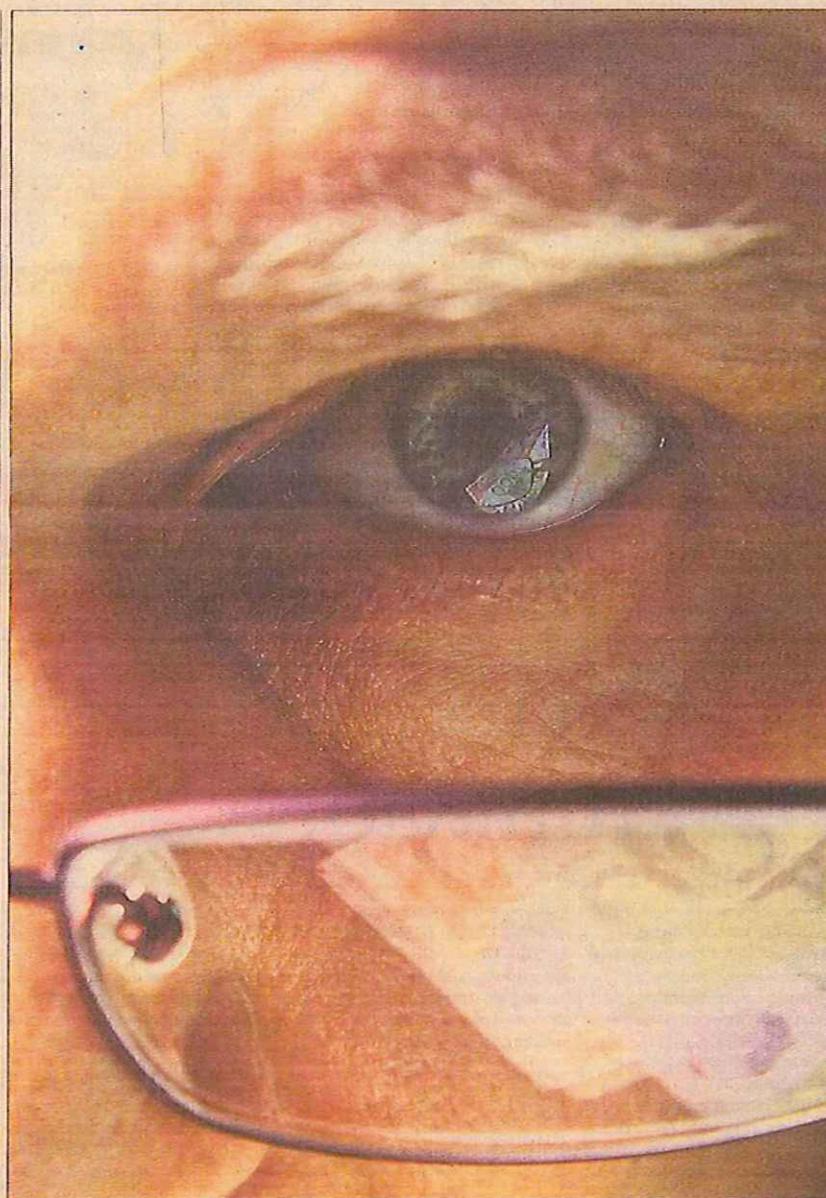
Si los estatutos dicen que el cargo es gratuito, entonces su retribución no es obligatoria

contable, sigue diciendo la Ley del IS, se corregirá por aplicación de las normas contenidas en ella.

Estas correcciones derivan, como no puede ser de otra manera, de diferencias entre las normas de calificación (qué), de valoración (cuánto) y de imputación temporal (cuándo) contables y fiscales. Así, las correcciones por amortizaciones suelen venir por la existencia de reglas de imputación temporal distintas.

Por lo que respecta a lo que es deducible (el qué), la Ley del IS reserva un artículo, el 14, para establecer las partidas no deducibles. No olvidemos que la norma general (lo dice el artículo 10 de la Ley del IS) es que todos los gastos que lo son y están contabilizados son deducibles, dado que reducen el resultado contable. La norma especial del artículo 14 establece que no son deducibles, entre otros, los dividendos (normalmente no serán gastos, pero por si acaso), las multas y los donativos o liberalidades.

En cuanto a estos últimos, se ha planteado últimamente si la retribución de un trabajador, que además es administrador de la sociedad, es o no deducible cuando los estatutos dicen que el cargo de administrador es gratuito.



THINKSTOCK

Lo que básicamente viene a decir la DGT (y sorpresivamente también el TS en una reciente sentencia) es que un trabajador que ejerce funciones de dirección (por ejemplo, de director general) y además es administrador, y que tiene un sueldo por sus funciones de dirección, ve absorbidas esas funciones por las del cargo de administrador. Y si los estatutos dicen que este es gratuito, entonces su retribución, la que obtiene por ser director general, no es obligatoria. Según esta opinión, el pago de esa retribución constituye una liberalidad



La tributación conjunta de una misma renta puede superar el 65%

dad y, por tanto, no es deducible en el IS de la sociedad. En otras palabras, que el sueldo del director es un regalo por trabajar. Y esta absurda conclusión se mantiene por el TS aunque el sueldo tribute, como lo hace, en el IRPF y a un tipo normalmente más alto. En una situación así la tributación conjunta de una misma renta puede llegar a superar el 65%. Un gran negocio para Hacienda. Hay muchos argumentos en contra de este desaguisado. Vamos a exponer solo uno, el más sencillo, que deriva de la lectura completa del

contenido de la letra e) del artículo 14. No basta con quedarse en la primera línea; si leemos el párrafo completo, veremos que no se entenderán comprendidos en ese 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. La cursiva es nuestra.

De esta manera, si la empresa necesita un director general para realizar su actividad, y esta actividad le genera ingresos a la sociedad (cuestión esta que el TS admite en su sentencia), la retribución del director general estará correlacionada con los ingresos, no será considerada liberalidad *ope legis* y será deducible.

Cuestión distinta es la de su valoración. Al tratarse de operaciones vinculadas (las operaciones entre una sociedad y sus administradores lo son siempre), su valoración debe hacerse

No podemos terminar sin proponer una reforma que dé a luz juzgados especializados en fiscalidad

a mercado. Esta es una norma de valoración ineludible regulada en el artículo 16 de la Ley del IS y cuyo incumplimiento lleva aparejadas, desde 2007, fuertes sanciones. De forma muy resumida, estas normas establecen que, independientemente de los acuerdos alcanzados por las partes y de la documentación de la operación, la sociedad que recibe un servicio de una persona vinculada tiene que reflejar un gasto fiscal por su valor de mercado, y la persona que lo presta debe registrar un ingreso fiscal por el mismo importe. Es decir, aunque el administrador-director general en cuestión no se hubiera asignado ningún sueldo ni, por lógica, lo hubiera cobrado, la sociedad habría podido deducirse un gasto por un importe igual al de su valor de mercado.

Esta sentencia y otras del TS y de otros tribunales que finalmente no han hecho justicia reavivan el debate de la necesaria especialización de nuestros jueces en materia tributaria, que es fundamental para hacer cumplir la ley. Por eso no podemos terminar sin proponer, una vez más, una reforma de nuestro Poder Judicial que dé a luz juzgados especializados en temas fiscales que puedan resolver con conocimiento técnico suficiente tan complejas cuestiones.