

Un acuerdo societario contrario al ordenamiento mercantil no siempre impide la deducibilidad del gasto

Análisis de la [SAN de 16 de febrero de 2022, rec. núm. 703/2018](#)

José Pedreira Menéndez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Oviedo (España)*

Extracto

La Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 16 de febrero de 2022 (rec. núm. 703/2018) analiza la deducibilidad de la retribución de unos administradores que habían adoptado unos acuerdos en junta general, durante los tres ejercicios de 2011 a 2013, incumpliendo las prescripciones de la normativa mercantil, por lo que podían ser impugnados por los socios. De hecho, el acuerdo de 2011 fue impugnado por los socios minoritarios y se consideró ilegal. A la vista de lo ocurrido en 2011, y pese a que en los dos ejercicios siguientes no hubo impugnación por parte de los socios, la Administración consideró que los acuerdos de retribución eran nulos y no permitió su deducción en sede de la sociedad al amparo de lo previsto en el artículo 15 f) de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS). Sin embargo, la AN concluye que la inactividad de los legitimados para impugnar el acuerdo subsana o convalida el mismo mercantilmente, por lo que el gasto es deducible al no ser aplicable el artículo 15 f) de la LIS, al haber dejado de ser un acto contrario al ordenamiento jurídico.

1. Supuesto de hecho

En junta general se adoptan acuerdos de retribución a los administradores durante varios ejercicios, en contra de los intereses de los socios minoritarios, incumpliendo las previsiones legales para la adopción de estos. El acuerdo es impugnado en el primero de los tres ejercicios objeto de revisión, pero no en los otros dos, y es declarado contrario al ordenamiento por la Audiencia Provincial. La tesis de la Administración es que para que los gastos de los administradores sean deducibles es preciso que se ajusten a la normativa mercantil, es decir, no puede admitirse la deducción de un gasto contrario al ordenamiento jurídico, como establece el artículo 15 f) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). Es la misma línea argumental que se ha mantenido para no permitir la deducción de la retribución de los administradores cuando el cargo estatutario es gratuito. Ahora bien, los acuerdos que la Administración califica de ilegales, con la finalidad de impedir la deducción del gasto en sede de la sociedad, no lo son porque no se ejercieron las acciones frente a los mismos en el plazo de un año y, en consecuencia, el vicio del que adolecían ha sido sanado o convalidado por el efecto de la caducidad de la acción.

2. Doctrina del tribunal

La Audiencia Nacional (AN) establece como doctrina que la Administración: «No puede sostener la nulidad del acuerdo supliendo la inactividad de los legitimados para la impugnación, pues en tales casos, la inactividad de estos subsana o convalida el acuerdo».

3. Comentario crítico

La sentencia de la AN aborda una cuestión que es objeto de polémica desde hace bastante tiempo, puesto que la Administración viene denegando la deducibilidad de aquellos gastos que considera como «actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico» conforme al artículo 15 f) de la LIS. El debate radica en determinar cuándo se produce tal situación, pues muchas veces en las sociedades mercantiles se adoptan acuerdos que no son conformes con la normativa mercantil o los estatutos sociales, pero en la práctica se ejecutan en dichos términos por estar conformes todos los socios, no siendo impugnados. Generalmente, este tipo de acuerdos suponen un gasto para la sociedad que, cuando es objeto de revisión por la Administración, da lugar a litigios como el planteado en la presente sentencia, puesto que se pretende la exclusión de la deducción del gasto al amparo de que ha habido un incumplimiento formal del ordenamiento jurídico-mercantil.

La Administración viene defendiendo que cualquier actuación en el seno de la sociedad que sea contraria al ordenamiento mercantil por aplicación de los artículos 10.3 y 15 f) de la LIS convierte al gasto en no deducible. Un ejemplo de ello es la posible retribución a administradores gratuitos por el ejercicio de funciones en el seno de la sociedad, que se consideran subsumidas en el cargo de administrador y, en consecuencia, con imposibilidad de retribución, lo que conlleva que sean contrarias al ordenamiento, como puede verse en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de julio de 2020 (RG 3156/2019 –NFJ078504–) o en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 9 de noviembre de 2020 (rec. núm. 809/2019 –NFJ081026–). Pero que es un problema que viene de antiguo como puede verse en la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 2 de enero de 2014 (rec. núm. 4269/2012 –NFJ053476–) cuando afirmó que:

La cuestión, por tanto, no se centra en la «necesariedad» del gasto como a veces se pretende, sino en su «legalidad», que ha de inferirse de las normas que rigen la materia de las retribuciones de los Administradores en los respectivos textos que las regulan. Tal legalidad hay que entenderla referida, como también hemos señalado, no solo a los Estatutos sino a los límites que de la totalidad del ordenamiento jurídico pueden inferirse a la vista de las circunstancias concurrentes. Por eso, resulta insólita, como ya hemos dicho en alguna ocasión, cualquier interpretación que sostenga que en esta materia no es exigible un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil.

Por tanto, aclarar si estos incumplimientos del ordenamiento mercantil suponen una exclusión automática de la deducibilidad de ciertos gastos es una cuestión realmente interesante, de ahí la importancia del fallo que vamos a analizar. Y lo es, sobre todo, porque el propio TS exige un escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil y, como veremos, esta tiene establecido su propio sistema de impugnación y subsanación de este tipo de acuerdos.

En el caso enjuiciado el problema no radica en la retribución de los administradores en sí misma, que es aceptada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), sino en el hecho de que parte de esa retribución se ampara en un acuerdo de la junta general que podría haber sido declarado nulo.

En el supuesto analizado por la AN nos encontramos con un grupo de socios y a la vez administradores que adoptan en junta general una serie de acuerdos lesivos para los socios minoritarios. Estos acuerdos se toman durante los ejercicios 2011 a 2013, pero solo se impugnan por los socios minoritarios los relativos al ejercicio 2011. Los acuerdos de 2011 se declaran nulos a través del oportuno procedimiento ante la jurisdicción mercantil y, en consecuencia, los gastos que se generan como consecuencia de estos en sede de la sociedad no son deducibles a juicio de la Administración. Esta decisión es ratificada por la AN que considera que se está en presencia de uno de los supuestos contemplados en el artículo 15 f) de la LIS, para que el gasto no sea deducible, y debemos mostrarnos conformes con ello. No cabe duda de que el acuerdo es contrario al ordenamiento jurídico, por lo que el gasto no puede ser deducible, ya que realmente no existe el mismo y los administradores deberían haber reintegrado a la sociedad las cantidades indebidamente percibidas en perjuicio de los socios minoritarios.

Ahora bien, sin embargo, en los años 2012 y 2013 los acuerdos no fueron impugnados por los demás socios que no eran administradores, pese a lo que la AEAT aplica el mismo criterio que en 2011 y no admite la deducibilidad del gasto. Aquí se produce un matiz importante, las retribuciones fueron percibidas por los administradores y no reintegradas a la sociedad. Por consiguiente, sí se produjo un gasto en sede de la sociedad que es el que se deduce la entidad, ya que no hay un resarcimiento al no impugnarse el acuerdo adoptado, algo que la Administración no tiene en cuenta en ningún momento y se aferra a la presunta ilegalidad del acuerdo para denegar la deducibilidad. Todo ello, como es lógico, sin corregir la tributación en sede de los socios que han percibido la retribución, ya que para ellos sí que ha sido un ingreso, que debe ser sujetado a gravamen. Como puede apreciarse la regularización es realmente perjudicial para la sociedad, que ha realizado el desembolso, no discutido, pero no se va a poder deducir el gasto en el que incurre.

Para poder resolver la cuestión litigiosa, la AN considera que se hace preciso acudir al artículo 205 del texto refundido de la Ley de sociedades de capital (LSC) en el que se establece que:

la acción de impugnación de los acuerdos sociales caducará en el plazo de un año, salvo que tenga por objeto acuerdos que, por sus circunstancias, causa o contenido resultaren contrarios al orden público, en cuyo caso la acción no caducará ni prescribirá.

Por tanto, en primer término, hay que ver si ese acuerdo puede ser declarado ilegal en cualquier momento o si ya ha prescrito el plazo para poder hacerlo.

Así, la AN, remitiéndose a la Sentencia del TS (Sala de lo Civil) de 21 de marzo de 2013 (rec. núm. 46/2010 –NCJ066133–), señala que el concepto de acuerdo «contrario al orden público» debe aplicarse de forma restrictiva «y no se puede calificar de contrarios al orden público todos los acuerdos que resulten contrarios a una norma legal prohibitiva imperativa». Esta sentencia del TS hace un análisis en profundidad del concepto desde el punto de vista del Derecho Civil, con profusa cita de jurisprudencia. Por tanto, a la vista de esta doctrina jurisprudencial civil, la AN considera que solo podrían ser considerados contrarios al orden público los acuerdos que hubieran conllevado una vulneración de derechos reconocidos en la Constitución que se proyectan en el ámbito societario; los casos en los que los acuerdos sean constitutivos de delito; y los que contradigan los principios esenciales y configuradores del derecho societario. No estando en presencia de ninguna de estas circunstancias en el caso enjuiciado el acuerdo adoptado no es contrario al orden público.

Por tanto, si el acuerdo no es contrario al orden público, para que este pierda su eficacia, debe ser impugnado en el plazo de un año por los interesados. Como ha indicado la Sentencia del TS (Sala de lo Civil) de 15 de noviembre de 2004 (rec. núm. 3197/1998 –NCJ036650–) el plazo de caducidad para la impugnación supone «por regla general, la sanción o convalidación de los acuerdos nulos por el transcurso del plazo de impugnación», lo que «descansa en la conveniencia de facilitar la certeza de las relaciones jurídicas para evitar la perturbación tardía del tráfico jurídico». Por consiguiente, no habiendo sido impugnados los acuerdos sociales de los ejercicios 2012 y 2013 no puede la Administración declarar su nulidad sustituyendo la inactividad de los socios que pudieron verse perjudicados por el acuerdo, pues el mismo ha sido subsanado o convalidado por el paso del tiempo. En consecuencia, no siendo ilegal el acuerdo desde la perspectiva del derecho mercantil no se puede negar la deducibilidad del gasto.

La solución a la que llega la AN me parece muy oportuna, ya que la Administración no puede recurrir a una interpretación rigorista de algunos apartados del ordenamiento mercantil como fundamento para denegar la deducción de gastos reales, amparándose en que son contrarios a los preceptos mercantiles o los estatutos sociales, cuando los socios han adoptado estos acuerdos libre y voluntariamente y no los han impugnado, salvando así su tacha de ilegalidad. Y este último dato me parece muy importante porque como acertadamente recoge la sentencia de la AN el ordenamiento mercantil establece una regulación concreta para la impugnación de acuerdos sociales que se opongan a la ley, a los estatutos o al reglamento de la junta de la sociedad o lesionen el interés social en beneficio de uno o varios socios o de terceros (arts. 204 a 208 LSC) y, en caso de que no se siga dicho procedimiento, los acuerdos quedan convalidados por el transcurso del plazo para su impugnación. Y así lo tiene establecido la Sala Civil del TS, que es la competente en esta materia.

Por tanto, sería deseable que a partir de este momento el TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo) acogiera esta doctrina, desterrando la que viene manteniendo de que cualquier acuerdo formalmente contrario a los estatutos (la tan discutida retribución de un administrador cuando los estatutos no lo prevén) es un gasto no deducible para la sociedad

por existir una vulneración del ordenamiento mercantil (Sentencia del TS de 5 de febrero de 2015, rec. núm. 2795/2013 –NFJ057308–). Como acabamos de ver esto no es así y tal vulneración solo existe si se han ejercido las acciones en plazo por los legitimados, no si el acuerdo ha quedado convalidado y el vicio del que adolece sanado, y no cabe que la Administración tributaria sea quien corrija la voluntad de los socios invocando una infracción del ordenamiento mercantil que no existe.

En definitiva, el fallo de la AN abre una línea interpretativa muy interesante para reaccionar frente a una actuación muy extendida de la Administración y que muchos órganos jurisdiccionales estaban aceptando sin pararse a analizar si realmente el acuerdo es ilegal desde la perspectiva mercantil en su ámbito material y no solo formal. Es más, la mera lógica de los hechos es aplastante, el gasto realmente se ha producido en sede de la sociedad (es necesario y es legal), ha existido un desplazamiento patrimonial que tributa en sede del socio/administrador, por lo que no puede excluirse su deducibilidad fiscal. El ordenamiento tributario es accesorio a la operación mercantil subyacente y como indica la Sentencia del TS de 2 de enero de 2014 (rec. núm. 4269/2012 –NFJ053476–) el escrupuloso cumplimiento de la legislación mercantil es el que ha de regir la relación tributaria. Por tanto, si el gasto ha existido en sede de la sociedad y no cabe ejercer acción de restitución para recuperar esos importes por haber caducado el plazo para ello, el gasto debe ser deducible porque no cabe considerarlo contrario al ordenamiento jurídico.